



SAPIENZA
UNIVERSITÀ DI ROMA

FACOLTÀ DI GIURISPRUDENZA

Dipartimento di Scienze giuridiche

SCUOLA DI DOTTORATO IN SCIENZE GIURIDICHE

Dottorato di ricerca XXXI ciclo - *Curriculum* Diritto tributario

**LA TUTELA DEL CONTRIBUENTE
AVVERSO L'ESERCIZIO ILLEGITTIMO
DEI POTERI ISTRUTTORI
DELL'AMMINISTRAZIONE FINANZIARIA**

Dottoranda
Chiara Del Duca

A.A. 2017/2018

A Mauro, con tutto l'affetto possibile.

*Ai miei più grandi fan:
mamma e babbo.*

A mia sorella Flavia, la parte più bella di me.

A Valerio, la mia forza.

INDICE

PREMESSA SISTEMATICA.....	1
---------------------------	---

CAPITOLO I

L'ATTIVITÀ ISTRUTTORIA TRIBUTARIA: I PRINCIPI GENERALI.

1. L'attuazione del tributo. La centralità della funzione fiscale e la dialettica tra potere e libertà.....	9
1.1. I principi costituzionali che regolano il fenomeno tributario: l'interesse fiscale dello Stato e le libertà fondamentali del contribuente.....	14
2. Il ruolo centrale della fase istruttoria nel sistema di fiscalità di massa. L'autonomia funzionale del momento conoscitivo rispetto al momento impositivo.....	19
3. I poteri istruttori dell'Amministrazione Finanziaria. Il delicato bilanciamento autorità / libertà tra riserva di legge, garanzie costituzionali e autorizzazioni preventive.....	25
3.1. Le autorizzazioni quale forma di tutela del contribuente: le autorizzazioni amministrative.....	32
3.1.1. Le autorizzazioni quale forma di tutela del contribuente: le autorizzazioni giudiziali.....	36
4. I principi generali della fase istruttoria. La fase istruttoria come procedimento atecnico. Il rapporto tra la fase istruttoria ed i poteri istruttori.....	39
4.1. Le fonti normative di diverso livello gerarchico poste a fondamento della disciplina della fase istruttoria e dei singoli poteri. Inquadramento generale.....	44
5. Il procedimento tributario quale <i>species</i> del procedimento amministrativo. L'applicabilità della L. n. 241 del 1990 alla fase istruttoria tributaria. Le diverse teorie dottrinali e giurisprudenziali. La posizione accolta.....	50
5.1. I principi generali del procedimento amministrativo e la loro valenza nel diritto tributario.....	53

6. Lo Statuto dei diritti del contribuente quale ulteriore garanzia del contribuente.....	57
6.1. La partecipazione del contribuente alla fase istruttoria. Il diritto al contraddittorio endoprocedimentale: l'evoluzione giurisprudenziale.....	62
7. Le garanzie costituzionali e l'integrazione giuridica europea: il giusto procedimento ed il diritto di difesa.....	70

CAPITOLO II

L'ATTIVITÀ ISTRUTTORIA TRIBUTARIA: LE SITUAZIONI GIURIDICHE SOGGETTIVE DEI CONTRIBUENTI E LE ILLEGITTIMITÀ ISTRUTTORIE DELL'AMMINISTRAZIONE FINANZIARIA.

1. L'attività conoscitiva e di indagine dell'Amministrazione Finanziaria nel procedimento tributario. L'organizzazione ed i soggetti legittimati.....	74
1.1. L'esercizio "discrezionale" dei poteri conoscitivi e di indagine dell'Amministrazione finanziaria.....	76
1.1.1. I limiti di legittimità all'esercizio "discrezionale" dei poteri istruttori dell'Amministrazione finanziaria: il principio di proporzionalità e di ragionevolezza.....	82
2. Le situazioni giuridiche soggettive dei privati coinvolte nell'esercizio dei poteri istruttori dell'Amministrazione finanziaria. Premessa.....	87
2.1. L'attività conoscitiva: i diritti e gli interessi coinvolti.....	93
2.2. L'attività di indagine: i diritti e gli interessi coinvolti.....	97
3. L'attività tributaria di indagine condotta sulla base di provvedimenti invalidi. Le illegittimità istruttorie. Premessa.....	102
3.1. Il rapporto tra le illegittimità istruttorie e la pretesa impositiva. L'autonomia del procedimento istruttorio e la connessione meramente funzionale con il momento impositivo.....	104
4. I riflessi delle illegittimità istruttorie sul successivo atto impositivo. L'invalidità derivata dell'atto di accertamento viziato dall'esercizio illegittimo dei poteri istruttori. Criticità.....	108
4.1. L'inutilizzabilità delle prove illegittimamente o illecitamente acquisite. Criticità.....	111

4.2. La teoria giurisprudenziale dell'irrelevanza delle illegittimità istruttorie ai fini della determinazione della pretesa impositiva purché attendibili. Criticità.....	115
5. Brevi osservazioni conclusive. Il rapporto tra pretesa impositiva ed illegittimità istruttorie e le sue ricadute sul piano della tutela.....	117

CAPITOLO III

LA TUTELA DELLA PRETESA IMPOSITIVA DINANZI AL GIUDICE TRIBUTARIO.

1. Premessa. I confini dell'indagine.....	121
2. La giurisdizione tributaria: l'art. 2 D.Lgs. n. 546 del 1992. I limiti esterni.....	123
2.1. I confini della giurisdizione tributaria ed i rapporti con le altre giurisdizioni nell'ottica della giurisprudenza di legittimità.....	131
3. Gli atti impugnabili: l'art. 19 del D.Lgs. n. 546 del 1992. I limiti interni.....	133
3.1. L'impugnabilità degli atti istruttori illegittimi. L'assenza di una specifica collocazione normativa.....	141
4. La natura del processo tributario. La tesi del processo tributario quale impugnazione – merito.....	148
4.1. La tesi del processo tributario quale impugnazione – annullamento.....	153
4.2. La natura ibrida del processo tributario. Quadro di sintesi.....	155
5. I “limiti” della tutela davanti al giudice tributario.....	160
6. Osservazioni conclusive. La necessità di un nuovo intervento legislativo.....	162

CAPITOLO IV

LA TUTELA DEL CONTRIBUENTE AVVERSO LE ILLEGITTIMITÀ ISTRUTTORIE.

1. Premessa. La tutela differita delle illegittimità istruttorie.....	167
2. La tutela differita delle illegittimità istruttorie davanti al giudice tributario. L'inadeguatezza di tale tipo di tutela.....	170
2.1. La tutela risarcitoria delle illegittimità istruttorie davanti al giudice ordinario.....	173

3. La tutela immediata delle illegittimità istruttorie. Le posizioni della dottrina e della giurisprudenza.....	176
3.1. Il giudice ordinario quale giudice competente a riconoscere una tutela immediata e diretta al contribuente.....	183
3.2. La competenza giurisdizionale del giudice amministrativo in materia di indagini tributarie. Il contrasto tra dottrina e giurisprudenza.....	188
4. Il ruolo del Garante del contribuente.....	192
5. Osservazioni conclusive.....	194
CONSIDERAZIONI CONCLUSIVE.....	197
BIBLIOGRAFIA.....	204

PREMESSA SISTEMATICA

Il presente lavoro ha ad oggetto un tema caro al diritto tributario, la tutela delle posizioni giuridiche soggettive del contribuente sottoposto ad un illegittimo esercizio dei poteri istruttori da parte dell'Amministrazione finanziaria.

L'interesse ad affrontare il tema in oggetto - così come si articola, fenomenologicamente, all'interno della materia tributaria - nasce dai numerosi risvolti ermeneutici e dalle molteplici controversie di ordine teorico, ma soprattutto pratico, che esso suscita da sempre.

Il controllo dei comportamenti fiscali tenuti dai singoli consociati, attraverso l'esercizio dei poteri istruttori, rappresenta, infatti, un'attività essenziale per uno Stato di diritto, riconducibile al perseguimento dell'interesse fiscale ossia all'interesse statale di incassare in modo concreto ed efficace le risorse tributarie necessarie al sostentamento dei bisogni della collettività.

Tuttavia, l'esercizio di poteri autoritativi di controllo da parte dell'Amministrazione finanziaria, benché giustificato dal dovere al concorso alle spese pubbliche di tutti i consociati, porta inevitabilmente ad invadere la sfera giuridica individuale del singolo. I poteri istruttori a carattere investigativo (come ad esempio, gli accessi, le ispezioni e le verifiche di cui si dirà meglio nel prosieguo) determinano, infatti, una sensibile compressione della sfera di libertà del contribuente nella misura in cui il controllo amministrativo va inevitabilmente ad invadere e limitare (talora anche a ledere) lo spazio di autodeterminazione delle energie fisiche e morali del singolo.

È pertanto *ictu oculi* evidente che, l'esercizio dei poteri istruttori si inserisce all'interno di un complesso e delicato bilanciamento tra libertà individuali, anche costituzionalmente garantite, ed autorità amministrativa teso a garantire, da un lato, la tutela del contribuente e dall'altro un'efficace azione amministrativa di controllo.

Inquadrata in questi termini la questione, occorre chiedersi cosa accade quando, nonostante le garanzie ed i meccanismi di sicurezza posti a

tutela delle libertà individuali del contribuente (come meglio si individueranno *infra*), le posizioni giuridiche soggettive di quest'ultimo vengono lese da un illegittimo esercizio dei poteri istruttori. Cosa accade quando, ad esempio, un accesso presso il domicilio del contribuente (la cui inviolabilità, in mancanza di fondate ragioni, è costituzionalmente garantita all'art. 15 Cost.) avviene in assenza dell'autorizzazione del Procuratore della Repubblica, ossia in assenza di una concreta ponderazione degli interessi in gioco da parte di un organo giudiziale deputato ad effettuare tale tipo di valutazione?

Per poter fornire una risposta il più possibile esauriente ad una tematica che da tempo subisce gli influssi delle altre branche del diritto come quello amministrativo, civile e penale, è necessario anzitutto inquadrare in termini generali la fase istruttoria tributaria attraverso la quale gli uffici amministrativi e la polizia tributaria esercitano la funzione di attuazione del tributo.

Tale analisi, che occuperà la prima parte dell'elaborato, sarà articolata secondo tre distinti livelli di indagine.

In primo luogo, si procederà all'individuazione dei principi generali nazionali e sovranazionali che regolano le indagini tributarie.

Si tratta di un tema fondamentale, oggetto di una normazione complessa ed articolata. Ed invero, la fase di accertamento e di controllo (e con essa i principi regolatori) è stata incisa da numerose modifiche legislative che ne hanno definito, in prima battuta, la sua autonomia funzionale rispetto al successivo (e talora solo eventuale) momento impositivo ed hanno, in seconda battuta, migliorato in una duplice direzione i rapporti di collaborazione tra Fisco e contribuenti. È stata, infatti, da un lato, anticipata la definizione del rapporto tributario in sede amministrativa e, dall'altro, è stata assicurata un'adeguata determinazione della pretesa fiscale nell'interesse pubblico.

In ragione di quanto detto, l'analisi dei principi generali che regolano la fase istruttoria presuppone una preventiva valutazione di quelli che sono i rapporti che intercorrono tra la disciplina del procedimento amministrativo

(sede nella quale è possibile definire anticipatamente il rapporto tributario tra Fisco e contribuente) e quella del procedimento tributario (sede dove la pretesa tributaria è definita).

Sarà pertanto importante esaminare la legge sul procedimento amministrativo (l. 7 agosto 1990, n. 241), lo Statuto dei diritti del contribuente (l. 27 luglio 2000, n. 212), nonché i principi comunitari ed internazionali in materia di istruttoria tributaria. Tutto ciò nell'ottica in cui i principi che regolano la disciplina dei poteri istruttori sono la perfetta sintesi del conflitto tra autorità e libertà.

Nell'ambito del più generale principio di legalità, tali principi, quali corollari delle garanzie costituzionali d'imparzialità e buon andamento dell'azione amministrativa nonché dell'esercizio del diritto di difesa, definiscono la tutela effettiva del contribuente rispetto all'istruttoria tributaria.

In altre parole, la ricostruzione della tutela del contribuente nella fase istruttoria rimanda ai diritti garantiti nella Carta costituzionale, alle principali fonti normative della disciplina dei procedimenti tributari ed alle regole del più generale procedimento amministrativo.

Inoltre, il contesto all'interno del quale si colloca il rapporto tra Fisco e contribuente ha indotto il legislatore a rafforzare i diritti e le garanzie di quest'ultimo laddove venga sottoposto a verifica fiscale attraverso la previsione di specifiche disposizioni all'interno dello Statuto dei diritti del contribuente (L. 27 luglio 2000, n. 212)¹.

Alcuni brevi cenni saranno poi dedicati alla cooperazione amministrativa internazionale ed alle procedure di scambio di informazioni che consentono di affrontare la problematica in oggetto con riguardo alle garanzie del contribuente sottoposto a queste particolari procedure, nel contesto internazionale. Ci si interroga, cioè, se la connessione tra norme nazionali e principi comunitari consente al contribuente di intervenire ed

¹ Tant'è vero che, come si evidenzierà al Capitolo I, par. 6, a norma dell'art. 12 dello Statuto, gli accessi, le ispezioni e le verifiche nei locali destinati all'esercizio di attività lavorativa del contribuente sono subordinati al ricorrere di effettive esigenze di indagine e di controllo sul luogo nonché all'esistenza di una motivata autorizzazione amministrativa

anticipare la sua difesa prima della fase processuale, instaurando un contraddittorio procedimentale all'interno di queste procedure.

Così definito il contesto normativo di riferimento, si passerà all'analisi della disciplina positiva dei poteri istruttori.

Come già osservato in precedenza, l'esercizio dei poteri istruttori costituisce, in qualunque circostanza, un'invasione della sfera giuridica privata del contribuente. In tal senso, la riflessione si soffermerà, da una parte, sul carattere autoritativo dell'attività ispettiva e, dall'altra, sui diritti fondamentali della persona che non possono essere derogati se non per un interesse pubblico di particolare rilevanza.

Come anticipato, la possibilità per l'Amministrazione finanziaria di controllare il contribuente trova fondamento nella disposizione dell'53 Cost., ossia nella necessità di dare attuazione al dovere di concorso alle spese pubbliche in ragione dell'appartenenza ad una collettività. Tuttavia, tale principio deve essere bilanciato con altri valori costituzionali di rilievo generale nel nostro ordinamento che potrebbero essere pregiudicati nell'esercizio dei poteri istruttori².

Ebbene, la disciplina positiva dei poteri istruttori recepisce tali valori e li bilancia con le esigenze investigative e di controllo del Fisco prevedendo una serie di specifiche garanzie per il contribuente - quali limitazioni dei diritti di libertà inviolabili del contribuente o meglio come momenti di bilanciamento di posizioni contrapposte - che si esprimono in: riserve di legge, riserve giurisdizionali, autorizzazioni amministrative o giurisdizionali e nell'individuazione di determinati presupposti per l'esercizio di alcuni poteri.

Asserire dunque che i valori costituzionalmente garantiti e gli altri valori del nostro ordinamento siano *tout court* inviolabili non significa renderli impenetrabili.

² Ci si riferisce, come meglio si evidenzierà nel corso dell'intera trattazione, delle inviolabilità della persona: libertà personale (art. 13 Cost.), l'inviolabilità del domicilio (art. 14 Cost.), la segretezza della corrispondenza (art. 15 Cost.), della libera espressione dell'individuo, della libera iniziativa economica (art. 41 Cost.), della tutela del risparmio (art. 47 Cost.), della garanzia dei segreti professionali (art. 2, comma 3 del D.P.R. n. 633 del 1972) e della garanzia della proprietà privata (art. 42, 2 comma).

Occorre invece che, o il legislatore *ab origine* (attraverso la previsione di specifiche riserve) ovvero un organo amministrativo o giudiziale (il coinvolgimento dell'uno rispetto all'altro cambia a seconda del tipo di diritto o interesse coinvolto) valuti, secondo discrezionalità, se il perseguimento di quel determinato interesse statale giustifichi una temporanea compressione di quel diritto inviolabile.

In altre parole, analizzando l'attività istruttoria e, più specificatamente, la situazione del contribuente inquisito, si possono rilevare le possibili violazioni dei diritti e degli interessi del soggetto passivo, dei valori fondamentali della persona e si può meglio comprendere quali siano i principi che tutelano il contribuente nell'attività conoscitiva.

Tale analisi non potrà tuttavia prescindere da un'attenta ricostruzione storico-normativa e giurisprudenziale dei singoli poteri che caratterizzano la fase istruttoria, dei soggetti legittimati ad esercitarli nonché dell'organizzazione di tale fase.

Le tematiche sono, infatti, tutte strettamente collegate tra loro atteso che i soggetti legittimati ad esercitare i poteri istruttori sono di fatto i titolari della potestà impositiva (e quindi l'Amministrazione finanziaria *lato sensu* intesa e gli enti territoriali).

Tuttavia, stante la sproporzione tra il numero dei contribuenti da sottoporre a controlli ed il limitato numero dei soggetti autorizzati a svolgere tali controlli, tali soggetti devono ricorrere all'ausilio di altri soggetti, territorialmente competenti. Attività che deve chiaramente avvenire in una prospettiva di coordinamento e collaborazione che eviti duplicazioni di attività conoscitiva e/o investigativa e che sia il più efficiente possibile.

Infine, a conclusione di questa prima parte dell'elaborato, si affronterà il tema delle illegittimità istruttorie, che si verificano ogniqualvolta che una disposizione che regola l'esercizio dei poteri istruttori viene violata.

Il tema delle conseguenze delle violazioni istruttorie offre due distinte prospettive di riflessione. Da una parte, il rapporto tra l'esercizio illegittimo dei poteri istruttori ed il successivo (ma pur sempre eventuale) atto

impositivo emesso all'esito della fase di indagine. Dall'altra, tema centrale della presente trattazione, quale sia la tutela del contribuente avverso dette illegittimità istruttorie.

Con riferimento al primo punto, ci si deve domandare se, prove illegittimamente acquisite durante la fase istruttoria possano essere utilizzate per sostenere validamente o fondare la successiva pretesa impositiva dell'Amministrazione finanziaria. Rispetto a tale quesito, l'impostazione assunta sul piano teorico, ossia la riconducibilità dei poteri istruttori alla sola funzione fiscale ovvero il riconoscimento che gli stessi debbano essere esercitati nell'ambito di un delicato bilanciamento tra poteri autoritativi e libertà costituzionali, risulta centrale.

Nel primo caso, la dimostrazione della pretesa impositiva tributaria va valutata di per sé, indipendentemente dal modo di formazione del materiale probatorio, con la conseguenza che la pretesa impositiva può fondarsi su prove illegittimamente acquisite. L'adesione invece alla seconda impostazione porta ad affermare che non si può attuare la funzione fiscale senza rispettare la disciplina dei singoli poteri istruttori attraverso cui è stato realizzato il bilanciamento di opposti valori. Quest'ultima impostazione, attualmente dominante nella giurisprudenza di legittimità, conduce a ritenere che le violazioni istruttorie commesse durante la fase istruttoria potranno essere rilevate dal contribuente mediante l'impugnazione del successivo atto impositivo.

Sul modo in cui tali violazioni incidano sulla pretesa impositiva avanzata dall'Amministrazione finanziaria nel successivo atto, si sono sviluppate diverse teorie che hanno maggiormente risentito, rispetto ad altri ambiti, degli influssi provenienti dalle altre branche del diritto. Ed invero, di natura amministrativa è la teoria dell'invalidità derivata secondo cui la nullità di un atto presupposto vizia l'atto successivo ed incide sulla validità del provvedimento finale, mentre di natura penale quella della inutilizzabilità della prova irritalmente acquisita in virtù della quale la pretesa impositiva è fondata solo nei limiti in cui è dimostrata da prove ritualmente e legittimamente acquisite.

Su tale tema, la posizione della giurisprudenza di legittimità sembra ondivaga privilegiando talora la prima impostazione talora la seconda. Proprio per questa ragione, nel proseguo della trattazione, attraverso la lettura della più recente giurisprudenza di legittimità, si proverà ad individuare quale teoria potrebbe maggiormente garantire le ragioni del contribuente.

Con riferimento invece alla seconda prospettiva di riflessione, quale sia la tutela del contribuente avverso le illegittimità istruttorie si ribadisce che, nell'esercizio dei poteri istruttori, quei diritti ed interessi, anche di rango costituzionale, di cui è titolare il contribuente, non vengano semplicemente "compressi" bensì pregiudicati o lesi. Si tratta quindi della possibilità per il contribuente di tutelarsi di fronte alle lesioni subite a seguito dell'esercizio *contra legem* dei poteri di indagine o conoscitivi dell'Amministrazione finanziaria come accade quando, come già ipotizzato, un accesso domiciliare viene eseguito senza l'autorizzazione del Procuratore della Repubblica ovvero in assenza di gravi indizi di colpevolezza.

Proprio tale esempio offre lo spunto per introdurre il quesito cardine dell'intera trattazione. È garantita una tutela immediata e/o cautelare al contribuente leso nei suoi diritti da una verifica fiscale illegittima? La risposta appare oggi ancora incerta.

Incerta poiché la dottrina e la giurisprudenza (di legittimità ed amministrativa) non sembrano in tal senso propendere verso la stessa direzione. Al (talora) estremo garantismo proprio della dottrina – che tende a riconoscere al contribuente una tutela cautelare davanti al giudice ordinario ed una tutela successiva dinnanzi al giudice tributario e ordinario per una tutela risarcitoria *ex art. 2043 c.c.* – si contrappone, infatti, una giurisprudenza più pratica che riconosce alla giurisdizione tributaria piena ed esclusiva competenza a valutare, unitamente all'atto impositivo impugnato, anche il precedente provvedimento e che nega la configurabilità di interessi legittimi nell'ambito dell'istruttoria tributaria.

Ma - introducendo così il pensiero che verrà poi meglio esplicato nell'elaborato - la necessità di tutelarsi per l'individuo leso da un'attività

condotta illegittimamente, come nel caso proposto poc'anzi, sorge a prescindere dalla successiva e solo eventuale emissione di un atto impositivo. A ciò si aggiunga che gli interessi coinvolti nel procedimento ispettivo non coincidono con quelli lesi dal successivo procedimento d'imposizione con la conseguenza che le posizioni soggettive lese durante la fase istruttoria non appaiono sufficientemente tutelate attraverso l'impugnazione del successivo atto di accertamento dinanzi al giudice tributario. In altre parole, un provvedimento incisivo nella sfera non patrimoniale del contribuente richiede una tutela diretta ed immediata contro l'illegittimo o illecito esercizio di poteri conoscitivi.

Tuttavia, rispetto al riconoscimento di tale tipo di tutela immediata e cautelare, la giurisprudenza di legittimità ha sempre assunto un atteggiamento di forte chiusura (solo di recente sembra aprirsi in tal senso). Tale atteggiamento di chiusura si esplica, non soltanto nel non voler riconoscere alcuna tutela cautelare al contribuente leso durante la fase istruttoria, ma anche nel voler ricondurre qualunque *querelle* che riguardi la pretesa impositiva *lato sensu* intesa alla giurisdizione tributaria.

Pertanto, alla luce di quanto esposto, non ritenendo sufficiente la tutela successiva in sede processuale, ma occorrendo un effettivo coinvolgimento del soggetto leso all'interno del procedimento tributario, la ricerca volge verso lo studio di strumenti più utili a tutelare nell'immediato il contribuente, guardando non soltanto ai principi dell'ordinamento comunitario, elaborati dalla Corte di Giustizia CE (come ad esempio, il contraddittorio in funzione difensiva) ma al diritto comune, ossia alla tutela cautelare civile.

Alla luce di tali preliminari considerazioni, si proverà a ridare alla disciplina attualmente esistente in materia di istruttoria tributaria una maggiore coerenza rispetto alla funzione che la stessa ricopre all'intero del nostro ordinamento giuridico provando allo stesso tempo a ricostruire i margini entro cui potrebbe svilupparsi la tutela procedimentale e giudiziale del contribuente leso da un illegittimo esercizio dei poteri istruttori.

CAPITOLO I

L'ATTIVITÀ ISTRUTTORIA TRIBUTARIA: I PRINCIPI GENERALI

SOMMARIO: 1. L'attuazione del tributo. La centralità della funzione fiscale e la dialettica tra potere e libertà. – 1.1. I principi costituzionali che regolano il fenomeno tributario: l'interesse fiscale dello Stato e le libertà fondamentali del contribuente. – 2. Il ruolo centrale della fase istruttoria nel sistema di fiscalità di massa. L'autonomia funzionale del momento conoscitivo rispetto al momento impositivo. – 3. I poteri istruttori dell'Amministrazione finanziaria. Il delicato bilanciamento autorità / libertà tra riserva di legge, garanzie costituzionali e autorizzazioni preventive. - 3.1. Le autorizzazioni quale forma di tutela del contribuente: le autorizzazioni amministrative. – 3.1.1. Le autorizzazioni quale forma di tutela del contribuente: le autorizzazioni giudiziali. – 4. I principi generali della fase istruttoria. La fase istruttoria come procedimento atecnico. Il rapporto tra la fase istruttoria ed i poteri istruttori. – 4.1. Le fonti normative di diverso livello gerarchico poste a fondamento della disciplina della fase istruttoria e dei singoli poteri. Inquadramento generale. – 5. Il procedimento tributario quale *species* del procedimento amministrativo. L'applicabilità della l. n. 241 del 1990 alla fase istruttoria tributaria. Le diverse teorie dottrinali e giurisprudenziali. La posizione accolta. - 5.1. I principi generali del procedimento amministrativo e la loro valenza nel diritto tributario. - 6. Lo Statuto dei diritti del contribuente quale ulteriore garanzia del contribuente. - 6.1. La partecipazione del contribuente alla fase istruttoria. Il diritto al contraddittorio endoprocedimentale: l'evoluzione giurisprudenziale. - 7. Le garanzie costituzionali e l'integrazione giuridica europea: il giusto procedimento ed il diritto di difesa.

1. L'ATTUAZIONE DEL TRIBUTO. LA CENTRALITÀ DELLA FUNZIONE FISCALE E LA DIALETTICA TRA POTERE E LIBERTÀ.

Prima di affrontare le diverse tematiche oggetto di questo studio, appare opportuno effettuare alcune brevi notazioni in ordine alla fase di attuazione del tributo.

Come noto, l'attuazione del tributo si articola in una serie di fasi³, legate da nessi logico-funzionali volti al raggiungimento di un determinato

³ Secondo P. BORIA, *Diritto tributario*, Torino, 2016, 321, il procedimento attuativo si suddivide in: la dichiarazione, i controlli, l'accertamento, la riscossione, l'irrogazione delle sanzioni e la tutela dei diritti del contribuente. Dello stesso avviso anche R. MICELI, *Indebito comunitario e sistema tributario interno: contributo allo studio del rimborso d'imposta secondo il principio di effettività*, Milano, 2009, 149, nota n. 21, la quale afferma che alla fase generale di attuazione del tributo sono ricondotte le sub-fasi dell'accertamento, della riscossione (seppure con una funzione non direttamente incidente sulla misura del tributo) e dell'irrogazione delle sanzioni. Cfr. anche A. FANTOZZI, *Gli schemi teorici di attuazione del tributo*, in AA.Vv., *Il diritto tributario*, a cura di A. FANTOZZI, Torino, 2012, 397 ss. Diversamente, S. CAPOLUPO, *Manuale dell'accertamento delle imposte*, Milano, 2013, 1858, richiamandosi ad altra autorevole dottrina (A. FANTOZZI, *Diritto tributario*, Torino, 1991, 354) sostiene che lo schema di attuazione del tributo sarebbe nettamente distinto in due fasi. La prima ricomprenderebbe gli atti e le attività del contribuente e del fisco riferiti alla ricognizione, qualificazione e misurazione del presupposto d'imposta; la

scopo previsto dalla legge: la realizzazione della pretesa patrimoniale del Fisco⁴.

In altri termini, lo schema di attuazione del tributo si basa su una serie di atti ed attività poste in essere sia dal contribuente che dall'Amministrazione finanziaria diretti alla ricognizione, qualificazione e misurazione del presupposto d'imposta⁵ al fine di realizzare l'obbligazione tributaria attraverso la liquidazione del tributo dovuto⁶ nelle casse dello Stato⁷.

Come evidenzia autorevole dottrina, la fase di attuazione del tributo rende di fatto empirica l'obbligazione tributaria, ossia trasforma le disposizioni che regolano in astratto le prestazioni tributarie in comportamenti materiali che generano entrate per il sostentamento dello Stato-comunità⁸. Attraverso, quindi, una serie di passaggi, la regola astratta del concorso alle spese pubbliche (di cui all'art. 2 e 53 Cost.) si trasforma in un comportamento concreto che vede il trasferimento della ricchezza prodotta dal contribuente dalla sfera personale di quest'ultimo alle casse dell'Ente impositore.

In questa prospettiva, è facile comprendere come la fase di attuazione dei tributi si collochi al centro dell'inquadramento teorico del

seconda invece comprenderebbe gli atti applicativi finalizzati esclusivamente a dare attuazione alla pretesa patrimoniale del fisco. E dunque, i primi atti *"presiedono al riferimento del tributo alla capacità contributiva manifestata dal presupposto; i secondi alla realizzazione concreta dell'effetto giuridico del suo verificarsi"*.

⁴ Specifica in tal senso R. MICELI, *Indebito comunitario e sistema tributario interno: contributo allo studio del rimborso d'imposta secondo il principio di effettività*, Milano, 2009, 149, nota n. 21, che l'interesse fiscale dello Stato al corretto adempimento dell'obbligazione tributaria si realizza *"con l'acquisizione da parte dello Stato della somma corrispondente alla capacità contributiva espressa dal presupposto realizzato dal contribuente"*.

⁵ Si tratta dei cd. atti di accertamento: dichiarazione, avviso di accertamento, sentenza. Cfr. P. BORIA, *Diritto tributario*, Torino, 2016, 322 ss.; P. SELICATO, *L'attuazione del tributo nel procedimento amministrativo*, Milano, 2001, 74.

⁶ Si tratta dei cd. atti di riscossione: versamento, ritenuta alla fonte e iscrizione a ruolo. Cfr. P. SELICATO, *L'attuazione del tributo nel procedimento amministrativo*, Milano, 2001, 74.

⁷ Cfr. P. BORIA, *Diritto tributario*, Torino, 2016, 321. Si veda anche, *ex multis*, R. MICELI, *L'attività istruttoria tributaria*, in AA.VV., *Diritto tributario*, a cura di A. FANTOZZI, Milano, 2012, 615; P. SELICATO, *L'attuazione del tributo nel procedimento amministrativo*, Milano, 2001, 73.

⁸ In questi termini, P. BORIA, *Diritto tributario*, Torino, 2016, 321.

fenomeno tributario⁹ inteso come massima espressione del confronto dialettico-costituzionale tra l'interesse generale dello Stato all'acquisizione delle risorse tributarie necessarie e l'interesse del singolo alla tutela della propria sfera di libertà personale¹⁰.

La centralità della funzione fiscale¹¹ nel nostro sistema tributario – che per lungo tempo ha spinto la dottrina a prospettare delle ricostruzioni teorico-generaliste orientate alla definizione di modelli per l'esercizio della funzione fiscale¹² (attualmente del tutto abbandonate¹³) – si traduce oggi nella

⁹ Per una ricostruzione storica del fenomeno, si veda, tra gli altri, P. BORIA, *Diritto tributario*, Torino, 2017, 24 ss.; ID., *La dialettica costituzionale del fenomeno tributario*, in *Dir. Prat. Trib.*, 2004, I, 987 ss.; C. BUZZACCHI, *La solidarietà tributaria*, Milano, 2011, 223 ss.

¹⁰ Così, P. BORIA, *Il sistema tributario*, in AA.Vv., *Diritto tributario*, cit., 28.

¹¹ Per A. FEDELE, *La funzione fiscale e la "capacità contributiva" nella Costituzione italiana*, in AA.Vv., *Diritto tributario e Corte costituzionale*, a cura di C. BERLIRI – L. PERRONE, Napoli, 2006, 2, con tale termine deve intendersi "l'interesse 'ordinamentale' alla corretta attuazione del riparto dei carichi pubblici tra consorziati, mera proiezione delle regole sostanziali che conformano il sistema tributario". Lo stesso termine è utilizzato anche da C. BUZZACCHI, *La solidarietà tributaria*, Milano, 2011, 2 ss., la quale sottolinea che alla funzione fiscale è attribuito il compito di "amalgamare" e responsabilizzare reciprocamente i consociati affidando, al contempo, al soggetto pubblico il ruolo di arbitro e di regista delle obbligazioni tributarie. Allo stesso modo, P. BORIA, *Diritto tributario*, Torino, 2016, 631 e 633., che definisce la funzione fiscale "il fattore fondante delle democrazie attuali" realizzato per il tramite di poteri pubblici, sottolinea che tale funzione risponde, nello Stato democratico o *Welfare state*, alla dialettica costituzionale dei principi dell'interesse fiscale dello Stato comunità e della capacità contributiva, espressivi del confronto tra interessi generali ed interessi individuali.

¹² Così, P. SELICATO, *L'attuazione del tributo nel procedimento amministrativo*, Milano, 2001, 22.

In tale sede, per esigenze pratiche, si danno per acquisite le conclusioni raggiunte in dottrina tra gli anni Sessanta e Settanta del secolo scorso in ordine dell'obbligazione tributaria e, più precisamente, intorno alla fonte generatrice della stessa. Sinteticamente, da tale dibattito, si svilupparono due teorie ricostruttive della fase di attuazione dei tributi: a) la teoria dichiarativa, secondo cui l'obbligazione tributaria nasce in base alla legge ed agli atti impositivi si limitano a "dichiarare" appunto l'obbligazione stessa; b) la teoria costitutiva, secondo la quale l'obbligazione tributaria nasce in base agli atti impositivi. Ai fini del presente elaborato, appare tuttavia superfluo soffermarsi troppo su tale dibattito che, pur avendo visto scontrarsi la più autorevole dottrina, risulta oggi superato. Pertanto, per un maggiore approfondimento, si rimanda ai seguenti autori che, in tempi diversi, hanno affrontato il tema. Con riferimento alla tesi dichiarativa, senza alcuna pretesa di esaustività data l'ampiezza del tema e la vastità dei contributi, si vedano, tra i sostenitori della teoria dichiarativa: A.D. GIANNINI, *Istituzioni di diritto tributario*, Milano, 1938, *passim*; ID., *I concetti fondamentali del diritto tributario*, Torino, 1956, *ad vocem*; F. BATISTONI FERRARA, *La determinazione della base imponibile nelle imposte indirette*, Napoli, 1964, 34; ID., *Obbligazioni nel diritto tributario*, in *Dig. disc. priv.*, sez. comm., Torino, 1999,

riconduzione delle varie fasi dell'attuazione del tributo, all'esigenza di una efficiente, economica e trasparenza Amministrazione finanziaria¹⁴ che garantisca, coerentemente con quanto prescritto all'art. 53 Cost¹⁵, il

301; E. CAPACCIOLI, *L'accertamento tributario*, in *Riv. dir. fin.*, 1966, I, 3; P. RUSSO, *Obbligazione tributaria*, in AA.Vv., *Trattato di diritto tributario*, a cura di A. AMATUCCI, Padova, 1994, 14. Tra i contributi riconducibili alla teoria costitutiva, si vedano invece: F. MAFFEZZONI, *Il procedimento d'imposizione nell'imposta generale sull'entrata*, Napoli, 1965, p. 23; G.A. MICHELI, *Profili critici in tema di potestà d'imposizione*, in *Riv. dir. fin.*, 1964, I, 3; ID., *Premesse per una teoria della potestà d'imposizione*, in *Riv. dir. fin.*, 1967, I, 266; G.A. MICHELI - G. TREMONTI, voce *Obbligazioni* (diritto tributario), in *Enc. dir.*, Roma, 1979, 417; C. GLENDI, *L'oggetto del processo tributario*, Padova, 1984; G. FALSITTA, *Il ruolo di riscossione*, Padova, 1972, 82 ss.; F. TESAURO, *Il rimborso d'imposta*, Torino, 1975, 86; ID., *Istituzioni di diritto tributario*, I, Torino, 2011, 164.

In altra prospettiva teorica, secondo la teoria del procedimento, la funzione fiscale (e non l'obbligazione tributaria) è stata individuata come ragione fondante della serie di atti ed attività che il contribuente e l'Amministrazione finanziaria sono chiamati a svolgere per consentire la corretta determinazione della pretesa tributaria. In ordine alla natura procedimentale dell'attività amministrativa di attuazione della norma tributaria, si veda, senza pretesa di completezza, F. MAFFEZZONI, *Profili di una teoria giuridica generale dell'imposta*, Milano, 1969, *passim*; A.F. BASCIU, *Note sulla potestà di imposizione in materia di imposta di successione*, in AA.Vv., *Studi sul procedimento amministrativo tributario*, a cura di G.A. MICHELI, Milano, 1971, 9; A. FEDELE, *A proposito di una recente raccolta di saggi sul procedimento amministrativo tributario*, in *Riv. Dir. Fin.*, 1971, I, 433; P. SELICATO, *L'attuazione del tributo nel procedimento amministrativo*, Milano, 2001, 17.

A partire dagli anni Novanta del secolo scorso, la contrapposizione tra le due teorie si è andata attenuando. L'attuale problema che interessa la materia tributaria non è più quello di individuare la fonte dell'obbligazione tributaria quanto piuttosto quello di ricercare un equilibrio tra autoritatività dell'azione impositiva e pariteticità del rapporto obbligatorio. In questi termini, L. DEL FEDERICO, *Procedimento tributario*, in *Enc. Giur. Treccani*, Diritto online, 2014.

¹³ Così P. BORIA, *Diritto tributario*, Torino, 2016, 325, il quale sottolinea che oggi la ricostruzione teorica dell'attuazione del tributo va orientata verso modelli diversi rispetto all'impostazione teorica tradizionale; non solo rispetto al sopito confronto tra la teoria dichiarativa e quella costitutiva ma anche rispetto alla teoria del procedimento che, nonostante sia largamente accolta, è stata anch'essa oggetto di una serie di critiche che “*ne hanno fatto perdere il carattere unitario, ridimensionandola al ruolo di premessa generale rispetto alle (plurime) teorie ricostruttive del fenomeno tributario*”. Di diverso avviso è invece, P. SELICATO, *L'attuazione del tributo nel procedimento amministrativo*, Milano, 2001, 17 ss. il quale accoglie la teoria del procedimento e vede quindi l'accertamento come un procedimento amministrativo avente la fondamentale funzione di dare concreta attuazione al dovere di tutti di contribuire alle spese pubbliche sancito dalla Costituzione.

¹⁴ Come si avrà modo di evidenziare meglio nel proseguo, recentemente, in questo senso si è mossa, nel 2014, la riforma fiscale attuata dalla l. 11 marzo 2014, n. 23 che ha conferito delega al Governo per la realizzazione di un sistema fiscale più equo, trasparente e orientato alla crescita. In tal senso, si veda meglio *infra*.

¹⁵ Per un approfondimento sulla regola contenuta nell'art. 53 si rimanda a, *ex multis*, I. MANZONI, *Imposizione fiscale, diritti di libertà e garanzie costituzionali*, in AA.Vv., *Studi*

perseguimento dell'interesse fiscale¹⁶ nel rispetto del principio di capacità contributiva manifestato dai singoli contribuenti¹⁷. Tant'è vero che, i rapporti tra le due parti del rapporto tributario devono essere interpretati secondo uno schema ben definito.

La funzione fiscale, infatti, da una parte, impone al soggetto attivo (o meglio agli Enti impositori e per essi all'Amministrazione finanziaria che è la delegataria delle funzioni fiscali dei primi) di dotarsi di poteri efficaci per garantire la tutela degli obiettivi perseguiti dall'ordinamento fiscale e, dall'altra, tutela i contribuenti da un'eventuale illegittima invasione da parte dello Stato nella sfera giuridica privata dei consociati.

In altre parole, nelle vari fasi che compongono questo articolato procedimento attuativo - che parte dalla dichiarazione, passa per i controlli, l'accertamento, la riscossione e l'irrogazione delle sanzioni e si conclude, quando necessaria, con la tutela dei diritti del contribuente¹⁸ - si incontrano (e talora scontrano) una serie di diritti e doveri, di poteri e di libertà che

in onore di Enrico Allorio, Milano, 1989, 1991 ss.; P. BORIA, *I principi costituzionali dell'ordinamento fiscale*, in AA.Vv., *Diritto tributario*, cit., 75 ss.; P. BORIA, *Diritto tributario*, cit., 29 ss.; S. MULEO, *Lezioni di diritto tributario*, Torino, 2016, 16 ss.; M. BEGHIN, *Diritto tributario*, Padova, 2017, 36 ss.; F. TESAURO, *Corso di diritto tributario*, Roma, 2017, 63 ss.; M. BASILAVECCHIA, *Corso di diritto tributario*, Torino, 2017, 10 ss.; G. FALSITTA, *Manuale di diritto tributario*, Padova, 2017, 147 ss..

¹⁶ Per interesse fiscale deve intendersi, come si legge in Cass. cost., sent. 9 aprile 1963, n. 45, quel valore immanente al nostro ordinamento tributario destinato ad assicurare il regolare svolgimento della vita finanziaria dello Stato e di conseguenza l'esistenza stessa della comunità, rendendo possibile il regolare funzionamento dei servizi statali.

Per un inquadramento generale dell'interesse fiscale dello Stato comunità si rimanda a P. BORIA, *L'interesse fiscale*, Torino, 2002, *passim*; (più recentemente) ID., *Diritto tributario*, cit., 29; ID., *I principi costituzionali dell'ordinamento fiscale*, in AA.Vv., *Diritto tributario*, cit., 77 ss.; E. DE MITA, *Interesse fiscale e tutela del contribuente: le garanzie costituzionali*, Milano, 2006, *passim*; F. GALLO, *Le ragioni del fisco, etica e giustizia nella tassazione*, Bologna, 2007, *passim*; F. TOSCANO, *Statuto dei diritti del contribuente e tutela dell'interesse fiscale. Analisi dell'evoluzione dottrinale e giurisprudenziale*, Torino, 2007, *passim*; G. MELIS, *Il principio di giusto bilanciamento tra interesse fiscale e diritti proprietari nella giurisprudenza della Corte europea dei diritti dell'uomo in tema di riscossione tributaria*, Torino, 2013, *passim*.

¹⁷ Cfr. P. BORIA, *Diritto tributario*, Torino, 2016, 325. Specificatamente, sul principio di capacità contributiva si veda, *ex multis*, G. MELIS, *Lezioni di diritto tributario*, Torino, 2017, 49 ss.; M. BEGHIN, *Diritto tributario*, Padova, 2017, 36 ss.; F. TESAURO, *Corso di diritto tributario*, Roma, 2017, 66 ss.; G. FALSITTA, *Manuale di diritto tributario*, Padova, 2017, 150 ss.

¹⁸ Questa la ricostruzione proposta da P. BORIA, *Diritto tributario*, cit., 322 ss.

regolano i comportamenti dei contribuenti e dell'Amministrazione finanziaria a seconda delle finalità perseguite in ciascuna fase. Ed invero, le sequenze procedimentali attraverso le quali si realizza l'attuazione del tributo non sono altro che forme dell'agire amministrativo che si ispirano al bilanciamento tra potere pubblico e libertà individuale. La disciplina della fase attuativa segue cioè delle regole, analizzate nel proseguo, che devono permettere l'esercizio dei poteri pubblici di vigilanza e controllo nel rispetto delle libertà e dei diritti fondamentali dell'individuo¹⁹.

1.1. I PRINCIPI COSTITUZIONALI CHE REGOLANO IL FENOMENO TRIBUTARIO: L'INTERESSE FISCALE DELLO STATO E LE LIBERTÀ FONDAMENTALI DEL CONTRIBUENTE.

La nostra Carta costituzionale riserva uno spazio significativo alle norme che regolano il rapporto tributario. La fissazione di principi generali riguardanti la materia tributaria costituisce, infatti, una delle note qualificanti del nostro ordinamento e vale ad indicare *“l'elevato valore riconosciuto al rapporto tributario quale elemento fondante del patto sociale avviato nella comunità nazionale e sancito dalla Costituzione”*²⁰.

L'inserimento di principi generali riguardanti sia la fase normogenetica dell'ordinamento fiscale che le sue linee guida esprime chiaramente l'idea che il fenomeno tributario (*rectius*: la prestazione tributaria) va contornato di un sistema di regole e di garanzie costituzionali tanto nell'interesse dello Stato che nell'interesse del singolo che non può essere rimesso alla discrezionalità del legislatore²¹.

¹⁹ Tale esigenza di equilibrare i rapporti tra potere di intervento statale e libertà individuali – delicata problematica accentuatasi soprattutto a seguito dell'espansione della spesa pubblica e del correlativo e massiccio incremento dell'imposizione fiscale – era già stato avvertito da I. MANZONI, *Imposizione fiscale, diritti di libertà e garanzie costituzionali*, in AA.Vv., *Studi in onore di Enrico Allorio*, Milano, 1989, 1989 il quale sottolineava che il confronto dialettico tra autorità e libertà altro non esprime che *“la fondamentale esigenza, propria di uno Stato di diritto, di precise garanzie a tutela del cittadino e quindi di previsti limiti, di diritto e non solo di fatto, di potere normativo del legislatore ordinario”*.

²⁰ In questi termini, P. BORIA, *Diritto tributario*, cit., 22.

²¹ Cfr. P. BORIA, *Diritto tributario*, cit., 22. Lo stesso Autore, in precedenza, evidenziava che: *“il confronto tra confliggenti valori riconducibili alla dialettica individuo-comunità costituisce un elemento caratterizzante della trama assiologica che, a partire dalle evoluzioni dello Stato moderno e dal conseguente incremento delle spese pubbliche,*

La regolamentazione costituzionale del rapporto tributario (esclusa la fase della formazione della norma²²) è essenzialmente affidata al dovere generale di solidarietà e di uguaglianza sostanziale - rispettivamente espressi all'art. 2 e 3, 2° comma Cost., che impongono a tutti i consociati di concorrere alle spese pubbliche - ed al principio di capacità contributiva, espresso al successivo art. 53 Cost. che definisce invece la misura del concorso alle spese pubbliche di ciascun individuo.

In particolare, la disposizione contenuta nell'art. 53 Cost. – che espressamente dispone al primo comma: “*tutti sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche in ragione della propria capacità contributiva.*” – nell'individuazione del dovere generale al concorso alle spese pubbliche, riconosce, da un lato l'interesse generale dello Stato-comunità all'acquisizione delle risorse tributarie necessarie al proprio sostentamento (cd. interesse fiscale) e dall'altro, definisce le modalità di riparto dei carichi fiscali tra i singoli consociati secondo la forza economica manifestata dagli stessi (principio di capacità contributiva)²³. In altri termini, come rilevato da autorevole dottrina, la disposizione di cui al 1° comma dell'art. 53 Cost. contiene una norma bisemantica²⁴ sintesi perfetta di due diverse direttrici tra loro apparentemente confliggenti: l'interesse dello Stato-comunità alla

permea intrinsecamente il sistema tributario.” Così, P. BORIA, *La dialettica costituzionale del fenomeno tributario*, in *Dir. Prat. Trib.*, 2004, 988.

²² La fase normogentica dell'ordinamento fiscale è regolata dall'art. 23 Cost. che così disponendo: “nessuna *prestazione personale o patrimoniale può essere imposta se non in base alla legge*”, definisce i modi di esercizio del potere tributario mediante la previsione di una riserva di legge relativa. Per un maggiore approfondimento della norma *de quo*, quale riserva di legge relativa si rinvia, *ex multis*, a: G.A. MICHELI, *Corso di diritto tributario*, Torino, 1989, 46; G. GAFFURI, *Lezioni di diritto tributario*, Padova, 1994, 19; G. FALSITTA, *Manuale di diritto tributario*, Milano, 2002, 134 ss.; R. LUPI, *Diritto tributario*, Milano, 2005, *passim*; B. SANTAMARIA, *Lineamenti di diritto tributario. Parte generale*, Milano, 1999, 3 ss.; A. BERLIRI, *Corso istituzionale di diritto tributario*, Milano, 1985, 122; E. DE MITA, *Guida alla giurisprudenziale costituzionale tributaria*, Milano, 2004, 20 ss.

²³ Cfr. P. BORIA, *Diritto tributario*, cit., 24.

²⁴ Autorevole dottrina, nella definizione dell'art. 53, suggerisce l'immagine di un Giano bifronte. Così, L. ANTONINI, *Dovere tributario, interesse fiscale e diritti costituzionali*, Milano, 1996, 244 ss. In questo senso, si veda anche F. MOSCHETTI, *Profili generali*, in AA.Vv., *La capacità contributiva*, a cura di F. MOSCHETTI - G. LORENZON - R. SCHIAVOLIN - L. TOSI, Padova, 1993, 19.

configurazione di un sistema fiscale efficace ed efficiente da un lato e l'interesse del singolo alla tutela della propria sfera individuale dall'altro²⁵.

Dunque, in questa prospettiva, la dialettica costituzionale tra l'interesse fiscale e gli altri valori costituzionali (tra i quali, *in primis*, spicca la capacità contributiva²⁶) si stempera ad acquisisce i connotati di un "compromesso delle possibilità" necessario "per realizzare soluzioni combinatorie coerenti con il sistema "aperto" e pluralista dei valori costituzionali²⁷".

²⁵ In tal senso, acutamente osserva P. BORIA, *I principi costituzionali dell'ordinamento fiscale*, in AA.Vv., *Diritto tributario*, cit., 93, l'interesse fiscale dello Stato-comunità al recepimento di risorse finanziarie necessarie al sostentamento dello stesso non deve essere interpretato come espressivo dello stato di soggezione del singolo rispetto al potere coercitivo pubblico bensì come *momento fondamentale di sviluppo e realizzazione della personalità individuale del singolo*. Cfr. anche F. MODUGNO, *I nuovi diritti nella giurisprudenza costituzionale*, Torino, 1995, 66 ss.

²⁶ Evidenzia P. BORIA, *Diritto tributario*, cit., 108, il bilanciamento tra i due valori costituzionali dell'interesse fiscale e della capacità contributiva debba essere ricercato attraverso la mediazione operata in base al criterio della coerenza interna e della razionalità del sistema normativo.

Questa sede non permette di approfondire maggiormente la tematica del delicato bilanciamento tra interesse fiscale e capacità contributiva nella giurisprudenza della Corte Costituzionale. È bene tuttavia precisare che l'andamento della giurisprudenza costituzionale è sempre stato diacronico. Si distinguono infatti tre fasi: una prima fase nella quale la Corte riconobbe che l'esigenza della collettività di acquisire le risorse tributarie in modo effettivo, sicuro e sollecito costituiva un parametro idoneo a giudicare la legittimità di disposizioni fiscali volte ad accentuare i poteri pubblici o comunque a ridurre le aree di protezione individuale. L'interesse fiscale fu quindi utilizzato come parametro di riferimento essenziale. Nella seconda fase invece, sulla scia di un maggiore garantismo, il baricentro si spostò inevitabilmente in direzione della capacità contributiva che divenne punto di riferimento privilegiato nello scrutinio della costituzionalità delle regole legislative, a tutto detrimento dell'interesse fiscale. Nella terza ed ultima fase, a partire dagli anni '90, sembra potersi individuare un indirizzo della giurisprudenza costituzionale che si muove in senso contrario rispetto alla fase garantista precedente, teso a riportare il pendolo del bilanciamento dei valori verso gli interessi della collettività piuttosto che in direzione della tutela individuale. In questo senso, si rimanda a P. BORIA, *I principi costituzionali dell'ordinamento fiscale*, in AA.Vv., *Diritto tributario*, cit., 94 ss.; ID., *Il bilanciamento di interesse fiscale e capacità contributiva nell'apprezzamento della Corte costituzionale*, in AA.Vv., *Diritto tributario e Corte costituzionale*, a cura di L. PERRONE – C. BERLIRI, Napoli, 2006, 57 ss.

²⁷ Così, P. BORIA, *Diritto tributario*, cit., 46. In questa direzione, continua l'Autore, si è mossa anche la giurisprudenza costituzionale, attribuendo al principio di capacità contributiva il carattere di "limite coesistente" in riferimento alla protezione costituzionale dell'interesse fiscale. In questo senso, si veda anche, E. DE MITA, *Interesse fiscale e tutela del contribuente: garanzie costituzionali*, Milano, 2006, 107, il quale afferma che la stessa Costituzione pone due limiti al potere di imposizione dello Stato: un limite di carattere

Pertanto, nella fase di attuazione del tributo, l'esercizio del potere impositivo dallo Stato, riconducibile all'interesse fiscale, diventa un momento fondamentale, in quanto consente l'effettiva e concreta percezione delle risorse finanziarie necessarie al sostentamento della comunità. Tuttavia, il dovere di concorrere alle spese pubbliche in ragione della capacità contributiva espressa da ciascun individuo viene correttamente attuato, come sottolinea autorevole dottrina, solo quando non rimane "lettera morta", ossia soltanto quando lo Stato attraverso specifici poteri di controllo e di verifica esamina il (corretto) operato del contribuente²⁸.

In questo contesto, l'art. 53 Cost. non rappresenta solo la perfetta sintesi di due interessi apparentemente confliggenti tra loro, ma sembra contenere un principio, di natura procedimentale, che riconosce allo Stato l'esercizio di poteri pubblici idonei a verificare il rispetto degli altri principi sostanziali di cui si è detto in precedenza. In altre parole, l'art. 53 Cost. sembra riconoscere in capo allo Stato-comunità il potere di predisporre degli

formale, posto dall'art. 23 Cost. che introduce il principio di legalità (e più precisamente il principio di riserva di legge, secondo cui nessun tributo può essere imposto se i suoi elementi fondamentali non sono indicati da una legge ovvero da un atto avente forza di legge; ed un limite di carattere sostanziale, posto dall'art. 53 Cost., che individua il fondamento e il limite dell'attività di imposizione nella misura in cui prevede che non vi può essere imposizione senza capacità contributiva e che nessun soggetto può essere chiamato a concorrere alle spese pubbliche se ciò non è giustificato ragionevolmente dalla capacità contributiva manifestata.

²⁸ Così, R. MICELI, *L'attività istruttoria tributaria*, in AA.Vv., *Diritto tributario*, cit., 618. La stessa autrice, sul punto, richiama F. MOSCHETTI, *Profili generali*, cit., 5; L. TOSI, *Le predeterminazioni normative nell'imposizione reddituale*, Milano, 1999, 4; R. SCHIAVOLIN, *Poteri istruttori dell'amministrazione finanziaria*, cit., 24. Gli Autori citati riconoscono – per tutti i poteri esercitabili per la verifica del rispetto degli obblighi tributari – un indiscutibile fondamento costituzionale che si basa su uno sviluppo, sul piano procedimentale, del principio di capacità contributiva contenuto nell'art. 53 Cost. In senso difforme, S. LA ROSA, *Amministrazione finanziaria e giustizia tributaria*, Torino, 2000, 60; ID., *Accertamento tributario*, in *Dig. disc. priv., sez. comm.*, I, Torino, 1987, 5. Nei testi indicati, l'Autore afferma che i poteri istruttori stanno a monte, o comune al di fuori del procedimento impositivo e debbono perciò essere ricondotti ad una autonoma funzione di vigilanza e di controllo delle attività economiche. I poteri in esame si giustificano sulla base di differenti articoli costituzionali, quali ad esempio gli artt. 2, 24, 97 e 113 Cost. L'Autore ritiene quindi che esista solo un nesso mediato tra attività conoscitive ed accertamento tributario, in quanto l'attività conoscitiva sarebbe funzionalmente autonoma e tutela da interessi costituzionali di tipo differente idonei, di per sé, a giustificare le compressioni dei diritti e delle libertà individuali.

strumenti di controllo idonei a verificare il corretto adempimento del contribuente al proprio dovere di concorrere alle spese pubbliche²⁹.

Tuttavia, tale attività coercitiva dello Stato (volta ad acquisire conoscenze attinenti alla sfera individuale del singolo) porta inevitabilmente ad invadere l'area costituzionalmente garantita delle libertà del contribuente. Ciò comporta che tale funzione di controllo e verifica deve svolgersi nel rispetto degli altri principi costituzionali del nostro ordinamento.

L'interesse fiscale, il principio di capacità contributiva ed il dovere inderogabile di solidarietà sociale (artt. 2 e 5 Cost.) devono, quindi, trovare un equo contemperamento, *in primis*, con i diritti relativi all'inviolabilità della persona (artt. 13, 14 e 15 Cost.), ed alla dignità e all'autodeterminazione dell'individuo e, subordinatamente, con i diritti della libera iniziativa economica, della tutela del risparmio, della garanzia dei segreti professionali e della proprietà privata (artt. 41, 42 e 4 Cost.)³⁰.

Ebbene, il contrasto che sorge inevitabilmente tra l'interesse fiscale dello Stato e le libertà fondamentali dell'individuo (che riproduce, nelle sue linee generali, il confronto tra interessi della comunità ed interessi dell'individuo sopra trattato) qualifica anch'esso la dialettica costituzionale del fenomeno tributario e viene risolto attraverso forme di coesistenza e bilanciamento di detti valori tra loro, ossia, come meglio si dirà *infra*,

²⁹ In questi termini, cfr. R. SCHIAVOLIN, *Poteri istruttori dell'amministrazione finanziaria*, cit., 196, il quale rileva che la qualificazione di poteri come istruttori è giustificata dall'inerenza di essi ad una attività conoscitiva idonea, in linea di massima, a servire all'esercizio della funzione accertativa. Secondo l'Autore anche la funzione di vigilanza è ricollegabile all'attività di accertamento, in quanto serve a raccogliere elementi per decidere se avviare o no procedimenti impositivi o sanzionatori. In questo senso hanno carattere istruttoria anche le indagini interesse ad acquisire conoscenze su categorie di soggetti perché destinate ad esser utilizzate in futuri accertamenti.

³⁰ Tali valori trovano tutela e riconoscimento non soltanto a livello nazionale negli indicati articoli, ma anche, come meglio si vedrà in seguito, a livello sovranazionale, come ad esempio all'art. 6 TFUE (Trattato sul funzionamento dell'Unione europea) che ha recepito la CEDU (Convenzione europea dei diritti dell'Uomo e delle libertà fondamentali) e la CED (Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea). Cfr. M. PIERRO, *Il dovere di informazione dell'Amministrazione finanziaria*, Torino, 2013, 166; P. BORIA, *Diritto tributario*, cit., 386.

prevedendo specifici limiti ai poteri dell'organo procedente e riconoscendo altrettante specifiche garanzie a favore del contribuente³¹.

2. IL RUOLO CENTRALE DELLA FASE ISTRUTTORIA NEL SISTEMA DI FISCALITÀ DI MASSA. L'AUTONOMIA FUNZIONALE DEL MOMENTO CONOSCITIVO RISPETTO AL MOMENTO IMPOSITIVO.

In un sistema di fiscalità di massa - ossia in un contesto nel quale il numero dei contribuenti coinvolti nel prelievo fiscale è notevolmente più elevato del numero degli Uffici fiscali presenti sul territorio dello Stato³² – la predisposizione di meccanismi giuridici idonei a garantire, da un lato l'effettiva percezione delle prestazioni tributarie da parte degli Enti impositori e, dall'altro, un idoneo sistema di controllo che verifichi la correttezza del comportamento fiscale tenuto dal contribuente nel rispetto della sfera giuridica personale dello stesso, risulta estremamente complessa.

Per questo motivo nel nostro sistema di fiscalità di massa, il criterio di funzionamento del sistema dei tributi è individuato nell'auto-tassazione del contribuente³³. Vale a dire che, il corretto funzionamento del sistema dei tributi è assicurato dalla spontanea adesione del contribuente³⁴ al sistema

³¹ Così, R. MICELI, *L'istruttoria tributaria*, in AA.Vv., *Diritto tributario*, cit., 619.

³² L'evoluzione del nostro sistema giuridico verso metodi di calcolo della ricchezza individuale sempre più complessi e l'aumento della platea dei soggetti passivi ha reso impossibile far gravare il complesso delle attività di attuazione tributaria sulla sola Amministrazione. L'avvento della cd. fiscalità di massa ha dato, infatti, la svolta definitiva alla riforma degli anni '70 del secolo scorso con la quale si è proceduto ad una redistribuzione degli oneri formali e sostanziali tra i soggetti attivi e passivi dell'ordinamento. La risultante è l'attuale sistema tributario dove la maggior parte delle attività connesse alla pretesa fiscale sono demandate all'iniziativa dei medesimi contribuenti ai quali sono stati attribuiti tutta una serie di obblighi preordinati al calcolo e alla liquidazione del tributo nonché al suo versamento al fisco. Per una disamina più approfondita delle fasi evolutive del nostro sistema fiscale si veda A. F. URICCHIO, *Le frontiere dell'imposizione tra evoluzione tecnologica e nuovi assetti istituzionali*, Bari, 2010, 130 ss.

³³ Come si approfondirà meglio nel proseguo, il meccanismo in cui si articola la spontanea partecipazione del contribuente al prelievo fiscale si individua in tre fasi principali: a) nella ricostruzione del presupposto in sede di dichiarazione; b) nella quantificazione dell'imposta dovuta mediante la autoliquidazione della prestazione tributaria; c) nell'auto-versamento dell'imposta dovuta all'ente impositore. Cfr. P. BORIA, *Diritto tributario*, cit., 326.

³⁴ Autorevole dottrina rileva come, con il tempo ed in ottemperanza dei principi di costituzionali di legalità dell'imposizione di imparzialità della Pubblica Amministrazione, l'Amministrazione finanziaria abbia ricercato il consenso e la fiducia del contribuente facendo leva sull'adempimento spontaneo o *tax compliance* anziché sulla repressione. In

impositivo “*quale espressione di un modello di democrazia amministrativa che coinvolge direttamente il cittadino nell’esecuzione della funzione pubblica*”³⁵.

Di regola, infatti, l’attuazione della norma tributaria è affidata ai contribuenti, i quali sono chiamati ad adempiere ad una serie di obblighi impositivi attraverso la tenuta di scritture contabili, la dichiarazione dei presupposti, la determinazione dell’imponibile, la liquidazione del tributo ed il versamento dello stesso all’Erario. Allo stesso tempo, spetta sempre ai contribuenti portare a conoscenza dell’Amministrazione finanziaria, tramite la presentazione della dichiarazione, tutti i dati e gli elementi relativi agli adempimenti dagli stessi effettuati³⁶.

Parallelamente agli obblighi imposti al contribuente, si pone quel complesso di poteri autoritativi³⁷ di tipo istruttorio-conoscitivo attribuiti all’Amministrazione finanziaria orientato al controllo dell’esatto adempimento dell’obbligazione tributaria (e dei vari obblighi facenti capo ai contribuenti), nonché all’acquisizione di elementi, di dati e di notizie fiscalmente rilevanti sia presso l’Ufficio, sia presso il contribuente che presso terzi; allo scopo, in prima battuta, di controllare i comportamenti fiscali tenuti dai consociati ed, in seconda battuta, di esercitare la funzione

questo modo, si è superata la tradizionale concezione meramente impositiva ed imperativa dello Stato e l’attività amministrativa si è inquadrata in una relazione bilaterale partecipativa tra Fisco e contribuente. In questi termini, L. STRIANESE, *La tax compliance nell’attività conoscitiva dell’amministrazione finanziaria*, Roma, 2014, 17-18. Si veda anche, G. MARONGIU - A. MARCHESELLI, *Lezioni di diritto tributario*, Torino, 2011, 73 e ss. ove si sottolinea che questa impostazione esalta il ruolo del contribuente in chiave collaborativa ergendolo a vero e proprio protagonista del sistema. Tale assetto peraltro, è perfettamente rispondente alle disposizioni costituzionali concernenti il dovere di solidarietà sociale di cui all’art. 2.

³⁵ Così, P. BORIA, *Diritto tributario*, Torino, 2016, 326.

³⁶ G. VANZ, *I principi della proporzionalità e della ragionevolezza nelle attività conoscitive e di controllo dell’amministrazione finanziaria*, in *Dir. Prat. Trib.*, 2017, n. 5, 1912.

³⁷ Come si è più volte sottolineato, autorevole parte della dottrina nega la natura autoritativa delle attività espressive della potestà di indagine dell’Amministrazione finanziaria. Secondo S. LA ROSA, *Amministrazione finanziaria e giustizia tributaria*, cit., 532 ss. infatti “*la loro rilevanza estera deve essere apprezzata dal punto di vista della complessiva congruità, sufficienza, coerenza ecc. delle attività svolte rispetto al procedimento poi adottato, invece che ai singoli adempimenti nei quali l’istruttoria medesima si concentra; adempimenti la cui eventuale legittimità, singolarmente considerati, può anche risultare insufficiente ai fini della validità del provvedimento finale.*”

di accertamento, riscossione ed irrogazione delle sanzioni³⁸. Da qui, la definizione composita di “*attività conoscitive e di controllo*” per definire l’operato dell’Amministrazione finanziaria nella fase attuativa del tributo³⁹.

È evidente che, in questo meccanismo, l’Amministrazione finanziaria rimane del tutto estranea rispetto all’adempimento dell’obbligazione tributaria da parte del contribuente. L’intervento amministrativo, limitandosi, infatti, al mero controllo ed alla vigilanza dei comportamenti tenuti dai soggetti passivi in ordine alle obbligazioni tributarie ed agli altri obblighi impositivi, risulta soltanto eventuale e non necessario per il corretto funzionamento del sistema dei tributi.

Appare così evidente come, l’evoluzione del nostro sistema giuridico, abbia portato, negli anni, ad affinare una disciplina della fase istruttoria nella quale l’attività amministrativa è essenzialmente volta all’acquisizione di conoscenze finalizzate al controllo delle dichiarazioni del contribuente (se presentate) ed al rispetto degli obblighi impositivi e, solo eventualmente, in caso di notizia di violazione, racchiude un complesso di atti ed operazioni preordinate all’emissione di un successivo avviso di accertamento⁴⁰.

L’originaria elaborazione teorica del procedimento tributario tendeva invece a valorizzare il momento puramente accertativo a scapito della fase istruttoria, attribuendo a quest’ultima un ruolo meramente ancillare rispetto alla prima. Tale impostazione privava così il segmento intermedio del procedimento di una propria autonomia funzionale, relegandolo ad una funzione meramente prodromica rispetto alla fase di attuazione del tributo.

³⁸ Così, R. MICELI, *L’attività istruttoria tributaria*, in AA.Vv., *Diritto tributario*, cit., 615.

³⁹ G. VANZ, *I principi della proporzionalità e della ragionevolezza nelle attività conoscitive e di controllo dell’amministrazione finanziaria*, in *Dir. Prat. Trib.*, 2017, n. 5, 1913.

⁴⁰ Pertanto, tale attività può essere di immediata conclusione (come nel caso in cui il contribuente abbia correttamente presentato la dichiarazione dei redditi ed abbia liquidato la giusta imposta) ovvero di più lunga durata qualora siano necessarie verifiche più approfondite per controllare la correttezza del comportamento fiscale tenuto dal contribuente. In quest’ultima ipotesi, si è in presenza di un procedimento autonomo prodromico al successivo momento impositivo, in cui gli atti e le attività poste in essere benché separate tra loro sono tuttavia unite da un medesimo schema procedimentale. Così, Cfr. S. BALDASSARRE, *Le ispezioni tributarie*, Milano, 2008, 13.

La scelta di “responsabilizzare” i soggetti passivi e l’evoluzione dei principali metodi di tassazione hanno determinato un impatto decisivo per quel che concerne il dibattuto rapporto tra la fase istruttoria e quella di accertamento riconoscendo al momento impositivo un’autonoma funzione: costituire il supporto probatorio sul quale incardinare l’atto di accertamento.

In virtù di quanto evidenziato, è oggi opinione comune in dottrina che l’attività istruttoria debba considerarsi dotata di una propria autonomia funzionale rispetto alla successiva fase di accertamento⁴¹ da riconoscersi sotto diversi aspetti⁴².

Sul piano strettamente teorico dei principi costituzionali, l’attività di accertamento mira a realizzare, infatti, attraverso l’individuazione dell’effettiva capacità contributiva manifestata dal presupposto d’imposta, l’equo riparto dei carichi fiscali tra i consociati secondo quanto disposto dall’art. 53 Cost.⁴³.

Nella fase dell’accertamento, si propone quindi l’antinomia tra l’interesse del singolo alla tassazione dei redditi secondo indici effettivi della forza economica manifestata da un lato e l’interesse statale all’acquisizione delle risorse necessaria al sostentamento dei bisogni della collettività (conflitto che si compone, come si è visto, nell’art. 53 Cost.) dall’altro⁴⁴.

⁴¹ Nel corso del tempo, si è assistito ad una progressiva perdita di centralità dell’atto di accertamento quale esito di procedimenti di veridica e controllo. Sulla questione, si rimanda a A. FANTOZZI, *Accertamento tributario*, in *Enc. Giur.*, I, Roma, 1988, *passim*; ID., *I rapporti tra fisco e contribuente nella nuova prospettiva dell’accertamento tributario*, in *Riv. Dir. Fin.*, 1982, I, 216; S. LA ROSA, *Accertamento tributario*, in *Dig. Comm.*, I, Torino, 1987, *passim*; L. PERRONE, *Evoluzione e prospettive dell’accertamento tributario*, in *Riv. Dir. Fin.*, 1982, 79; A. FEDELE, *L’accertamento tributario e i principi costituzionali*, in *Riv. Dir. Fin.*, 1992, I, 473; I. MANZONI, *Potere di accertamento e tutela del contribuente*, Milano, 1993, 5.

⁴² Cfr. in tal senso, R. SCHIAVOLIN, *Poteri istruttori dell’amministrazione finanziaria*, in *Dig. Comm.*, XI, Torino, 1995, 194; S. LA ROSA, *Amministrazione finanziaria e giustizia tributaria*, Torino, 2000, 25; L. SALVINI, *La partecipazione del privato all’accertamento (nelle imposte sui redditi e IVA)*, Padova, 1990, 2; A. VIOTTO, *I poteri di indagine dell’amministrazione finanziaria*, Milano, 2002, 24.

⁴³ Cfr. M.T. MOSCATELLI, *Moduli consensuali e istituti negoziali nell’attuazione della norma tributaria*, Milano, 2007, 141.

⁴⁴ Così, D. MAZZAGRECO, *I limiti all’attività impositiva nello statuto dei diritti del contribuente*, Torino, 2011, 169.

Diversamente, come si analizzerà meglio *infra*, nella fase istruttoria, la questione del bilanciamento sorge, come si è detto, con riferimento ad altre posizioni giuridiche: le libertà fondamentali (sia sul piano costituzionale⁴⁵ che su quello di diritto internazionale ed europeo⁴⁶) e l'art. 53 Cost. nella misura in cui, il perseguimento dell'interesse fiscale presuppone il conferimento all'Amministrazione finanziaria di poteri investigativi potenzialmente invasivi della sfera privata del contribuente⁴⁷.

Tale differenza sul piano dei principi tra le due fasi del momento attuativo del tributo trova conferma anche sul piano giurisdizionale.

Come attentamente rileva parte della dottrina, infatti, in sede di verifica della validità o della fondatezza della pretesa impositiva (mediante l'impugnazione ad esempio di un avviso di accertamento) i Giudici verificano che il valore protetto, ossia il dovere al concorso alle spese pubbliche (*ex art. 53 Cost.*), non sia stato leso. La tutela dei diritti e degli interessi lesi nella fase istruttoria, invece, proteggendo posizioni soggettive relative alle persone ha un contenuto proprio e ben distinto dal dovere al concorso alle spese pubbliche⁴⁸.

A ciò si aggiunga che, tale autonomia funzionale dell'attività amministrativa di controllo, trova altresì conforto in un duplice ordine di motivi.

Da una parte, non appare logico dover necessariamente collegare una fase tanto complessa ed articolata come quella istruttoria ad un'altra (quella di accertamento) solo eventualmente ad essa connessa e, dall'altra, l'adeguamento della disciplina della fase istruttoria ai nuovi modelli di

⁴⁵ Si pensi ad esempio, agli artt. 13, 14 e 15 Cost.

⁴⁶ Si pensi ad esempio all'art. 8 della CEDU (acronimo per Convenzione europea per la salvaguardia dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali) che sancisce, il diritto al rispetto della vita privata e familiare.

⁴⁷ Così, D. MAZZAGRECO, *I limiti all'attività impositiva nello statuto dei diritti del contribuente*, Torino, 2011, 169.

⁴⁸ Così, R. MICELI, *L'attività istruttoria tributaria*, in AA.Vv., *Diritto tributario*, cit., 670-671, la quale, sulla base di tali osservazioni, arriva a concludere che ricondurre la tutela dei diritti soggettivi e degli interessi legittimi del contribuente lesi durante l'esercizio della fase istruttoria all'impugnazione del successivo (e solo eventuale) atto di accertamento equivale a non valorizzare i caratteri ed i principi dell'istruttoria ed a negare qualunque forma di garanzia agli stessi.

partecipazione del contribuente fa sì che l'attività amministrativa si risolva spesso in una mera attività di controllo.

In altri termini, l'autonomia della fase di controllo e conoscitiva⁴⁹ (a danno di quella accertativa) è la normale evoluzione di un sistema impositivo sempre più improntato su forme di responsabilizzazione, partecipazione e collaborazione del contribuente⁵⁰.

Negli ultimi anni, peraltro, si sono registrati importanti interventi normativi che hanno allargato gli scenari conclusivi della fase istruttoria⁵¹. Rispetto alla fisiologica conclusione della fase (con l'emissione o non emissione dell'atto impositivo) sono state, infatti, regolate fasi endoprocedimentali di contraddittorio con il contribuente che possono risolversi in via amministrativa senza l'emissione di un atto di accertamento⁵² ed introdotti modelli di adesione alle pretese impositive contenute in atti istruttori (come ad esempio, l'adesione a PVC oggi non più previsto a seguito della Legge di stabilità 2015⁵³).

⁴⁹ La necessità di predisporre strumenti di accertamento sempre più celeri ed efficaci, ha fatto sì che, negli ultimi anni, accanto ai tradizionali poteri istruttori di controllo, si affiancassero anche attività più strettamente conoscitive finalizzate all'acquisizione di conoscenze generali sul contribuente e non al controllo della correttezza fiscale del comportamento tenuto. Cfr. R. MICELI, *L'attività istruttoria tributaria*, in AA.Vv., *Diritto tributario*, cit., 617.

⁵⁰ In questi termini, F. GALLO, *Contraddittorio procedimentale e attività istruttoria*, in AA.Vv., *La concentrazione della riscossione nell'accertamento*, a cura di C. GLENDI – V. UCKMAR, Padova, 2011, 202. Lo stesso Autore, in altro scritto, evidenzia che: “sostenere che l'attività conoscitiva e di controllo costituisca solo la fase istruttoria di un procedimento, unico e unitario, preordinato all'emissione di atti autoritativi di accertamento significa dare una valenza accertativa a tutti quegli atti conoscitivi, paritetici e discrezionali che invece nella loro sequenza non si concludono con un atto autoritativo ma rappresentano solo una fase amministrativa di verifica e, spesso, anche di confronto delle posizioni del contribuente e del Fisco”. Così, F. GALLO, *L'istruttoria nel sistema tributario*, in *Rass. Trib.*, 2009, 28.

⁵¹ Cfr. R. MICELI, *L'attività istruttoria tributaria*, in AA.Vv., *Diritto tributario*, cit., 617.

⁵² Ci si riferisce ad esempio ai casi di contraddittorio preventivo obbligatorio per i tributi non armonizzati. A norma infatti dell'art. 51 del D.P.R. 26 ottobre 1972 n. 633, gli Uffici dell'Amministrazione procedente sono tenuti a instaurare con il contribuente, prima dell'emissione dell'atto impositivo, un contraddittorio preventivo pena l'invalidità del successivo avviso di accertamento.

⁵³ Con l'entrata in vigore della Legge 23 dicembre 2014, n. 190, per i processi verbali di constatazione consegnati dal 1° gennaio 2016, la procedura di adesione non è più ammessa.

Si ritiene dunque, che, nonostante all'interno dei poteri istruttori vi sia una sostanziale differenziazione tra poteri di tipo investigativo e poteri di tipo conoscitivo, esiste una categoria unitaria di poteri rispetto alla sua finalità principale. Entrambi i tipi di poteri, le cui caratteristiche saranno meglio approfondite *infra*, perseguono, infatti, il medesimo fine ossia dare attuazione alla pretesa patrimoniale del Fisco acquisendo in via immediata dati ed informazioni sul contribuente ed esercitando in via mediata ed eventuale le funzioni generali di accertamento, riscossione ed irrogazione delle sanzioni⁵⁴. Il fine ultimo del procedimento istruttorio è dunque ottenere un'acquisizione di scienza, ossia l'accertamento di fatti giuridicamente rilevanti, che potrà essere utilizzata in un secondo momento dall'Amministrazione finanziaria nel procedimento impositivo⁵⁵.

Tale risultato, realizzato dall'Amministrazione finanziaria in virtù del proprio potere di supremazia, deve però bilanciarsi, come si vedrà nei successivi paragrafi, con i diritti normativamente e costituzionalmente garantiti del contribuente-cittadino⁵⁶.

3. I POTERI ISTRUTTORI DELL'AMMINISTRAZIONE FINANZIARIA. IL DELICATO BILANCIAMENTO AUTORITÀ / LIBERTÀ TRA RISERVA DI LEGGE, GARANZIE COSTITUZIONALI E AUTORIZZAZIONI PREVENTIVE.

Come già evidenziato, l'esigenza di tutelare l'interesse fiscale dello Stato-comunità trova riscontro nella previsione legislativa di poteri istruttori⁵⁷, in capo all'Amministrazione finanziaria, in grado di verificare la

⁵⁴ Così, R. MICELI, *L'attività istruttoria tributaria*, in AA.Vv., *Diritto tributario*, cit., 617.

⁵⁵ Così, S. BALDASSARRE, *Le ispezioni tributarie*, Milano, 2008, 112.

⁵⁶ Ne consegue quindi che, come rileva autorevole dottrina, “*i controlli tributari, proprio perché espressivi di momenti di autorità immediatamente incidenti su libertà personali e non legati da un necessario nesso di consequenzialità con l'emanazione di avvisi di accertamento, non possono essere annoverati tra gli atti preparatori di quest'ultimi*”. Così, S. LA ROSA, *Accesso agli atti dispositivi di verifiche fiscali e tutela del diritto di riservatezza*, in *Riv. dir. trib.*, 1996, II, 1124. Cfr. anche F. GALLO, *L'istruttoria nel sistema tributario*, cit., 25.

⁵⁷ Con l'espressione “poteri istruttori” ci si riferisce normalmente, nel diritto tributario, a quel complesso di poteri autoritativi di natura amministrativistica che sono tradizionalmente demandati all'Amministrazione finanziaria ed oggi in particolare all'Agenzia delle entrate, all'Agenzia delle dogane e alla Guardia di finanza. Così, G. VANZ, *Poteri istruttori*, in *Enc. giur. Treccani*, Diritto online, 2014.

correttezza del comportamento fiscale tenuto dal contribuente o dagli altri soggetti coinvolti nel procedimento di attuazione dei tributi (ad es. sostituti o responsabili di imposta⁵⁸) nell'applicazione delle norme tributarie e nel rispetto degli obblighi strumentali.

Accanto a questa funzione di controllo, se ne affianca un'altra di tipo "conoscitivo" che si compenetra con la prima ed è diretta all'acquisizione di elementi di fatto, dati e notizie fiscalmente rilevanti, utili a ricostruire la posizione fiscale del contribuente.

Nella fase istruttoria, quindi, l'attività dell'Amministrazione finanziaria si esplica nell'esercizio poteri autoritativi che possono essere di tipo conoscitivo, se finalizzati all'acquisizione di conoscenze fiscalmente rilevanti, ovvero di tipo investigativo, se finalizzati invece al controllo del corretto adempimento da parte del contribuente (e degli eventuali altri soggetti coinvolti) delle obbligazioni e degli obblighi fiscali posti a loro carico dalla legge⁵⁹.

Nel primo caso, il Fisco potrà esercitare il potere di: a) richiedere la trasmissione di dati e notizie sia al contribuente che a terzi; b) richiedere l'esibizione e la trasmissione di determinati atti o documenti, sia al contribuente che a terzi; c) "invitare" il contribuente a comparire, di persona o a mezzo di un proprio rappresentante, per fornire informazioni o

La tematica dei poteri istruttori è stata ampiamente trattata in dottrina da diverse prospettive. Senza alcuna pretesa di completezza, si chiamano gli studi di R. SCHIAVOLIN, voce *Poteri istruttori dell'amministrazione finanziaria*, cit., 194 ss.; A. VIOTTO, *I poteri di indagine dell'amministrazione finanziaria*, Milano, 2000, ad vocem; I. MANZONI, *Potere di accertamento e tutela del contribuente*, Milano, 1993, L. SALVINI, *La partecipazione del privato all'accertamento*, cit., 1991, 109; B. SANTAMARIA, *Le ispezioni tributarie*, Milano, 2000, passim; S. MICALI, *L'attività istruttoria tributaria*, Milano, 2001, ad vocem; S. MULEO, *Contributo allo studio del sistema probatorio nel procedimento di accertamento*, Torino, 2000, passim.

⁵⁸ Cfr. S. CARUSO, *I poteri istruttori dell'amministrazione finanziaria nei confronti dei professionisti*, Milano, 2014, 10; R. MICELI, *L'attività istruttoria tributaria*, in AA.Vv., *Diritto tributario*, cit., 615.

⁵⁹ Cfr., G. VANZ, *S I principi della proporzionalità e della ragionevolezza nelle attività conoscitive e di controllo dell'amministrazione finanziaria*, in *Dir. prat. trib.*, 2017, 1913.

Sul punto, si veda anche, S. LA ROSA, *Principi di diritto tributario*, Torino, 2009, 274 ss.; G. FALSITTA, *Manuale di diritto tributario, Parte generale*, Padova, 2015, 341-343. In generale, su rilevanza, natura e contenuto dell'attività che l'Amministrazione finanziaria svolge per conoscere la situazione di fatto in cui ritrova ad operare, F. LEVI, *L'attività conoscitiva della pubblica amministrazione*, Torino, 1967, ad vocem.

chiarimenti; nel secondo caso, invece, l'Ente impositore potrà procedere all'esecuzione di accessi, ispezioni e verifiche, sia presso il contribuente che presso terzi⁶⁰.

Il controllo del corretto adempimento degli obblighi fiscali in capo al contribuente può essere eseguito da parte dell'Amministrazione finanziaria mediante l'esercizio di poteri investigativi che si distinguono (come meglio si vedrà al par. 2.1. del Capitolo 2) sulla base del luogo del loro esercizio ossia: presso l'Ufficio, presso il contribuente o presso terzi. Tali poteri, se esercitati presso il contribuente ovvero presso terzi, si concretano nella nota triade: (potere di) accesso, ispezione e verifica.

Nella fase istruttoria, dunque, l'Amministrazione finanziaria esercita una serie di poteri autoritativi che possono interferire con la sfera privata del contribuente. Ed invero, nell'esercizio dei poteri sopra descritti, che impongono al soggetto passivo o un obbligo di fare (per es. comparire di persona per fornire informazioni), oppure un obbligo di dare (per es. trasmettere un documento), oppure un obbligo di subire (per es. subire un accesso ispettivo)⁶¹, ben potrebbe l'Amministrazione finanziaria pregiudicare non solo i diritti e le garanzie del contribuente ma anche le libertà fondamentali dell'individuo⁶². Ci si riferisce, come già evidenziato, alla libertà personale, alla libertà di domicilio e a quella di comunicazione, al segreto professionale e a quello bancario e finanziario, nonché al diritto

⁶⁰ È bene precisare che tali poteri, così come elencati, sono articolati in modo diverso a seconda di ciascun tributo. Tuttavia, di seguito, per semplificare, si farà riferimento a quanto disposto per i principali tributi, ossia imposte sui redditi ed Iva, rispettivamente disciplinate agli artt. 32-33 del D.P.R. n. 633 del 1972 e agli artt. 51-52 del D.P.R. n. 633 del 1972.

⁶¹ Così, G. VANZ, *Poteri istruttori*, in *Enc. giur. Treccani*, Diritto online, 2014.

⁶² Così, M. PIERRO, *Il dovere di informazione dell'Amministrazione finanziaria*, Torino, 2013, 165. La potenzialità "lesiva" dei poteri istruttori deve circoscriversi per garantire il rispetto delle libertà costituzionali. Allo stesso modo però, i diritti costituzionali derivanti da queste libertà devono subire delle limitazioni per poter realizzare i valori dell'art. 53 Cost. in un'opera di delicato bilanciamento compiuto principalmente in sede legislativa. La chiave di tale correlazione, come sottolinea autorevole dottrina, risiede nell'art. 2 Cost. ove si afferma la correlazione fra il riconoscimento dei diritti inviolabili della persona ed il rispetto dei doveri inderogabili di solidarietà nello stato democratico. Così, A. VIOTTO, *I poteri di indagine dell'amministrazione finanziaria*, cit., 32.

alla riservatezza⁶³; posizioni giuridiche che ricevono riconoscimento e tutela su vari e diversi livelli da parte dell'ordinamento e che fanno sì che l'indagine fiscale si svolga, *in primis*, nel rispetto delle disposizioni di rango costituzionale riguardanti i diritti inviolabili dell'individuo⁶⁴.

Ciò che occorre domandarsi a questo punto del discorso è chi e come operi questo bilanciamento tra valori contrapposti che permea la disciplina dei poteri istruttori improntata alla garanzia e protezione del contribuente da un lato e all'efficacia dell'azione amministrativa dall'altra.

La soluzione a tale quesito si trova negli stessi principi generali che regolano la disciplina dei poteri istruttori; ed invero, i limiti all'esercizio di tali poteri trovano fondamento proprio all'interno del citato art. 53 Cost., che, come si è visto, sintetizza perfettamente i diversi valori contenuti nello stesso ed è finalizzato all'attuazione dei precetti ivi contenuti⁶⁵.

Concretamente poi, tali limiti trovano espressione nella previsione di una serie di specifiche garanzie, come: riserve legislative o giurisdizionali, autorizzazioni amministrative o giudiziali nonché specifici presupposti per l'attivazione di alcuni poteri⁶⁶.

Ogniquale volta l'Amministrazione finanziaria eserciti un potere capace di produrre degli effetti giuridici che incidano sulla sfera privata del

⁶³ Sul diritto alla riservatezza, si veda G. GIACOBBE, voce *Riservatezza*, in *Enc. dir.*, vol. XI, Milano, 1989, 1243; M. BASILAVECCHIA, *La tutela della riservatezza nelle indagini tributarie*, in *Corr. trib.*, 2009, 3577 ss.

⁶⁴ Le medesime posizioni, come si avrà modo di esaminare nel proseguo trovano riconoscimento e tutela anche nelle disposizioni di diritto internazionale ed europeo (come l'art. 7 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea, che hanno trovato riconoscimento e rafforzamento nell'art. 6 del Trattato sull'Unione europea, quale riformulato a seguito dell'entrata in vigore, il 1.12.2009, del Trattato di Lisbona e l'art. 8 della Convenzione europea per la salvaguardia dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali) nonché delle disposizioni contenute nello Statuto dei diritti del contribuente (in particolare l'art. 12 rubricato "*diritti e garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali*"), di quelle contenute nella disciplina di settore (gli artt. 32-33 del D.P.R. n. 633 del 1972 in materia di imposte sul reddito e agli artt. 51-52 del D.P.R. n. 633 del 1972 in materia di iva) e quelle presenti nella L. n. 241 del 1990 (salve le espresse esclusioni). Cfr. VANZ, *Poteri istruttori*, in *Enc. giur. Treccani*, Diritto online, 2014.

⁶⁵ Così, R. MICELI, *Riflessioni sul rapporto fra le illegittimità istruttorie e l'accertamento della pretesa impositiva*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2006, 787.

⁶⁶ Così, R. MICELI, *L'attività istruttoria tributaria*, in AA.Vv., *Diritto tributario*, cit., 626.

soggetto⁶⁷, questi non si producono automaticamente, ma devono trovare nella legge la propria regolamentazione. I poteri istruttori sono, infatti, in prima battuta, soggetti a riserva di legge che, a seconda dello spazio di libertà dell'individuo che viene ad essere compresso, può essere assoluta ovvero relativa⁶⁸.

La maggior parte dei poteri istruttori è soggetta ad una riserva di legge "parziale", poiché la compressione dei diritti e delle libertà di agire del contribuente è circoscritta. Ci si riferisce in questi casi ai poteri istruttori di natura conoscitiva con i quali l'Amministrazione finanziaria richiede al contribuente la presentazione di documenti, di dati o notizie su specifici elementi ovvero lo invita a presentarsi presso l'Ufficio competente⁶⁹. In questi stessi casi, che non incidono direttamente su diritti costituzionalmente garantiti, è richiesta l'emissione di un provvedimento da parte dell'organo procedente che formalizzi (in un atto) la decisione di esercitare quel determinato potere conoscitivo sul contribuente⁷⁰.

Diversamente, i poteri istruttori che comprimono diritti inviolabili dell'individuo (ci troviamo ora nell'ambito dei poteri di natura investigativa) sono soggetti ad una riserva di legge di tipo assoluto in

⁶⁷ Come si avrà modo di evidenziare nel proseguo dell'elaborato, l'individuazione delle situazioni giuridiche soggettive del privato rispetto all'esercizio dell'attività istruttoria è una questione che non riveste un mero interesse teorico bensì assume una precisa valenza ricostruttiva ai fini della configurazione dell'elemento oggettivo della fattispecie dell'illecito istruttorio e quindi dell'individuazione della natura della responsabilità dell'Amministrazione finanziaria.

⁶⁸ Precisa in tal senso R. MICELI, *L'attività istruttoria tributaria*, in AA.Vv., *Diritto tributario*, cit., 626 che la linea di demarcazione tra la riserva di legge assoluta e quella relativa alla disciplina dei poteri è costituita dal tipo di limitazione della libertà dell'individuo che si attua con l'esercizio del potere istruttorio stesso. Se la limitazione è circoscritta, limitata nel tempo e non impedisce totalmente l'esplicazione della persona, la disciplina del potere ricade nella riserva di legge relativa di cui all'art. 23 Cost. Diversamente, limitazioni più incisive della libertà personale (come la privazione delle libertà fisica mediante perquisizioni) ovvero dell'inviolabilità del domicilio (mediante accessi presso le abitazioni) o della segretezza della corrispondenza (mediante l'apertura di plichi, lettere o sigilli) rientrano nell'ambito di operatività della riserva di legge assoluta. In questo senso, si veda anche, P. BARILE, *Diritti dell'uomo e libertà fondamentali*, Bologna, 1984, 47; T. MARTINEZ, *Diritto costituzionale*, Milano, 2011, 653; A. CERRI, *Libertà personale* (dir. cost.), in *Enc. giur.*, XIX, Roma, 1991, *ad vocem*.

⁶⁹ Cfr. G. VANZ, *Poteri istruttori*, in *Enc. giur. Treccani*, Diritto online, 2014

⁷⁰ Ciò avviene, come sottolinea E. CAPACCIOLI, *Manuale di diritto amministrativo*, II ed., Padova, 1983, 267-268, in conformità dello schema generale "norma-potere-effetto".

ossequio a quanto disposto agli artt. 13, 14 e 15 Cost.⁷¹ che prevedono una limitazione degli stessi solo nei casi e nei modi indicati dalla legge⁷².

In questo caso, l'esercizio da parte dell'Amministrazione finanziaria del potere istruttorio non richiede la mera emissione da parte dell'organo procedente di un provvedimento amministrativo che ne abiliti l'esercizio, bensì un'autorizzazione di un soggetto terzo (di volta in volta individuato⁷³) che approvi l'utilizzo di quel determinato potere. Si tratta dunque di un controllo preventivo sull'esercizio del potere stesso⁷⁴.

In pratica, nell'ipotesi di un accesso, ispezione o verifica, presso il contribuente (o meglio presso il luogo di lavoro, presso la propria abitazione ovvero nel luogo adibito sia ad attività lavorativa che a uso domestico) l'autorizzazione dell'organo competente (che varia a seconda del luogo nel quale l'accesso è effettuato) costituisce la *conditio sine qua* per l'esercizio di quel determinato potere per l'Amministrazione finanziaria, ed allo stesso tempo l'ordine che obbliga il destinatario a subire l'attività ispettiva⁷⁵.

⁷¹ In questo senso, l'art. 13 Cost. afferma che la libertà personale è inviolabile e non può essere soggetta a restrizione se non “*per atto motivato dell'autorità giudiziaria nei casi e nei modi previsti dalla legge*”; l'art. 14 invece dispone che il domicilio è inviolabile e non si possono “*eseguire ispezioni, perquisizioni o sequestri se non nei casi e nei modi stabiliti dalla legge e secondo le garanzie prescritte per la tutela delle libertà personali*”; infine, l'art. 15 afferma che la libertà e la segretezza della corrispondenza e di ogni altra forma di comunicazione sono inviolabili e “*la loro limitazione può avvenire solo per atto motivato dell'autorità giudiziaria con le garanzie stabilite dalla legge*”.

⁷² Per questo tipo di poteri istruttori, i presupposti ed i limiti a loro esercizio devono essere definiti in via esclusiva dalla legge e non sono previste integrazioni da parte di fonti di secondo grado. Sul tema, si veda A. VIOTTO, *I poteri di indagine dell'amministrazione finanziaria*, cit., 110.

⁷³ Sono previste autorizzazioni di tipo amministrativo, da richiedere al capo dell'Ufficio procedente o ad organi gerarchicamente superiori ma pur sempre appartenenti alla stessa organizzazione o da inoltre ad autorità esterne rispetto all'organo procedente (come ad esempio al Comandante di zona della Guardia di Finanza) ovvero autorizzazioni di tipo giudizio da richiedere al giudice in ossequio alla riserva di giurisdizione previste dagli artt. 13, 14, 15 Cost. In quest'ultimo caso, è necessaria l'autorizzazione del Procuratore della Repubblica mentre per la violazione dei segreti professionali e per l'utilizzo delle risultanze delle indagini penali nell'ambito dell'istruttoria tributaria è necessaria l'autorizzazione del giudice procedente. Cfr. A. VIOTTO, *I poteri di indagine dell'amministrazione finanziaria*, cit., 274.

⁷⁴ R. MICELI, *L'attività istruttoria tributaria*, in AA.Vv., *Diritto tributario*, cit., 628.

⁷⁵ Cfr., F. LEVI, *L'attività conoscitiva della pubblica amministrazione*, Torino, 1967, 111; C. BUCCICO, *Gli accessi nell'abitazione e negli studi professionali: la rilevanza delle autorizzazioni*, in *Rass. Trib.*, 2006, n. 5, 1485.

I suddetti provvedimenti (sia quello legittimante l'esercizio di un potere istruttorio conoscitivo da parte dell'Amministrazione finanziaria che quello autorizzatorio dell'esercizio di un potere istruttorio ispettivo) resi all'esito di un procedimento istruttorio amministrativo⁷⁶ volto al controllo formale dell'esistenza dei presupposti stabiliti dalla legge per l'esercizio di detto potere e sostanziale della fondatezza degli elementi posti alla base della richiesta, hanno certamente, come meglio si approfondirà nel par. 3.1.1., natura amministrativa.

Pertanto, entrambi i provvedimenti devono, indistintamente, essere motivati in conformità a quanto previsto dagli artt. 3, L. n. 241 del 1990, 6 e 7, L. n. 212 del 2000, i quali impongono un obbligo generale di motivazione per tutti i provvedimenti amministrativi, ivi compresi quelli a natura tributaria (idonei a produrre degli effetti nella sfera giuridica del contribuente), precisandone il contenuto e richiedendo in proposito l'indicazione dei presupposti di fatto e delle ragioni giuridiche che hanno determinato la decisione dell'Amministrazione finanziaria⁷⁷

⁷⁶ La natura amministrativa del procedimento che conduce all'emissione di un provvedimento legittimante l'esercizio di un potere istruttorio di tipo conoscitivo ovvero di un'autorizzazione per l'esercizio di un potere di natura investigativa è facilmente comprensibile. Nel primo caso, è lo stesso organo amministrativo competente che, a seguito di un procedimento interno, valuta l'esistenza dei presupposti di legge per l'esercizio del potere ed emettere, ove esistenti, il provvedimento finale legittimante l'uso dello stesso. Ciò vale anche per le autorizzazioni rilasciate per l'esercizio di un potere istruttorio di tipo investigativa. Si ritiene cioè che anche le autorizzazioni giurisdizionali siano atti sostanzialmente amministrativi anche se formalmente giurisdizionali in quando resi nell'ambito di un procedimento di controllo sia formale che sostanziale. L'autorizzazione (anche quella giurisdizionale) non può dunque ritenersi un atto dovuto, che si può fermare alla verifica della mera regolarità formale della richiesta. Pertanto, alla base delle autorizzazioni, anche giurisdizionali, vi deve essere un procedimento di controllo formale e sostanziale sull'esercizio del potere. Cfr., *ex multis*, B. SANTAMARIA, *Accessi, ispezioni e verifiche*, (dir. trib.), in *Enc. giur.*, I, Roma, 1999, 2; A.M. GAFFURI, *Appunti sul potere di accesso degli uffici finanziari*, in *Rass. trib.*, 2000, 528; S. GRASSI – S.C. DE BRACO, *La trasparenza amministrativa nel procedimento di accertamento tributario*, Padova, 1999, 184. R. SCHIAVOLIN, *Poteri istruttori dell'amministrazione finanziaria*, cit., 205. Si veda anche, P. BORIA, *Diritto tributario*, cit., 392; R. MICELI, *L'attività istruttoria tributaria*, in AA.Vv., *Diritto tributario*, cit., 628; P. RUSSO, *Manuale di diritto tributario. Parte generale*, Milano, 2002, 279 ss.

⁷⁷ Cfr. I. MANZONI, *Potere di accertamento e tutela del contribuente*, Milano, 1993, 228 s. e 244-245; R. MICELI, *L'attività istruttoria tributaria*, in AA.Vv., *Diritto tributario*, cit., 629; ID., *La motivazione degli atti tributari in AA.Vv., Lo statuto dei diritti del contribuente*, a cura di A. FEDELE – A. FANTOZZI, Milano, 2005, 300; P. SELICATO,

3.1. LE AUTORIZZAZIONI QUALE FORMA DI TUTELA DEL CONTRIBUENTE: LE AUTORIZZAZIONI AMMINISTRATIVE.

Come si è più volte rilevato, l'esercizio dei poteri istruttori, imponendo un *patti*, ossia una partecipazione passiva del contribuente, comprime i diritti dello stesso. Il legislatore ha ravvisato quindi la necessità di costruire un sistema che prevedesse l'emissione di atti legittimanti l'effettuazione di una determinata attività, tali da tutelare, almeno formalmente, i diritti coinvolti⁷⁸.

In questo contesto si inserisce l'istituto delle autorizzazioni quale limite (più) incisivo all'esercizio di taluni poteri istruttori, per contemperare l'interesse pubblico al prelievo, con quello attinente alla sfera personale dei privati⁷⁹. A seconda degli interessi in gioco, il sistema prevede l'intervento di uno specifico soggetto che, valutata la situazione, consente o meno l'utilizzo di quel determinato potere⁸⁰.

L'intensità della tutela apprestata dallo strumento dell'autorizzazione varia in ragione della rilevanza del diritto minacciato dall'esercizio di quel determinato potere: maggiore è la rilevanza dell'interesse privato da tutelare maggiore è l'esigenza di assicurare a quel diritto un controllo preventivo sull'esercizio del potere istruttorio da parte di un soggetto "terzo" (ossia di un soggetto collocato in una posizione di imparzialità ed indipendenza rispetto all'organo richiedente)⁸¹.

E così, ove i poteri istruttori vadano ad incidere uno dei diritti fondamentali della persona, riconosciuti e garantiti dalla Costituzione (artt. 13, 14 e 15), il compito di rilasciare l'autorizzazione è attribuito all'autorità giudiziaria, nella figura del procuratore della Repubblica.

L'attuazione del tributo nel procedimento tributario, cit., 262; M. BEGHIN, *Osservazioni in tema di motivazione dell'avviso di accertamento ex art. 42, d.p.r. n. 600/1973 alla luce dell'art. 7 dello "statuto dei diritti del contribuente"*, in *Riv. dir. trib.*, 2004, I; 711.

⁷⁸ Cfr., A. R. CIARCIA, *La tutela del contribuente sottoposto a verifiche fiscali*, in *Dir. prat. trib.*, 2007, I, 2.

⁷⁹ Cfr., B. SANTAMARIA, *Le ispezioni tributarie*, cit., 15.

⁸⁰ Cfr., R. MICELI, *Riflessioni sul rapporto fra le illegittimità istruttorie e l'accertamento della pretesa impositiva*, cit., 789.

⁸¹ G. ZIZZO, *Le autorizzazioni nelle indagini tributarie*, in *Corr. trib.*, 2009, 3566.

Tuttavia, non sempre i poteri istruttori di controllo incidono in modo diretto e immediato su libertà individuali che trovano nella Costituzione una tutela “forte” (come appunto quella prevista agli artt. 13, 14 e 15) tali da richiedere l'intervento dell'autorità giudiziaria ⁸².

Talvolta, infatti, la legittimazione all'esercizio di un determinato potere di controllo dell'Amministrazione finanziaria, come ad esempio l'accesso nei locali destinati esclusivamente all'esercizio di attività commerciali, agricole o professionali (*ex art. 52, 1° comma, D.P.R. n. 633 del 1972*⁸³) richiede la sola autorizzazione del capo dell'Ufficio procedente⁸⁴.

⁸² Il giudice, infatti, viene coinvolto solo nelle ipotesi di utilizzo di poteri particolarmente invasivi che coinvolgono interessi di importanza primaria e di rilevanza costituzionale. Il giudice, infatti, quale organo terzo ed imparziale è certamente più idoneo a fornire un controllo sulla legittimità dell'utilizzo di un determinato potere. Cfr. R. MICELI, *Riflessioni sul rapporto fra le illegittimità istruttorie e l'accertamento della pretesa impositiva*, cit., 789.

⁸³ E' bene sottolineare che, l'accesso nei locali del contribuente destinati all'esercizio di attività commerciali, agricole e professionali non richiede un'autorizzazione specifica da parte dell'organo giudiziario perché, come si avrà modo di specificare meglio nel testo, l'art. 14, nell'estendere al diritto alla inviolabilità del domicilio la medesima tutela riservata dall'art. 13 al diritto all'inviolabilità della persona, permette al legislatore di derogare al rigido regime stabilito da quest'ultima disposizioni per le ispezioni effettuate “ai fini economici e fiscali”. In altre parole, l'accesso in locali destinati *esclusivamente* all'esercizio di attività economiche poiché attuati in luoghi considerati meno caratterizzati sotto il profilo della riservatezza, richiede solo l'autorizzazione del capo dell'Ufficio. Cfr. G. ZIZZO, *Le autorizzazioni nelle indagini tributarie*, in *Corr. trib.*, 2009, 44, 3566. È altresì bene ricordare che la Corte europea dei Diritti dell'Uomo (Corte europea diritti dell'Uomo, 21 febbraio 2008, n. 18497/03, *Ravon c Francia*, in *GT – Riv. giur. trib.*, 2008, n. 9, 743) ha giudicato lesivo del principio del giusto procedimento di cui all'art. 6 della Convenzione europea dei Diritti dell'Uomo, un regime (quello francese – ben più garantista del nostro) che, pur prevedendo la necessaria autorizzazione del tribunale per gli accessi effettuati nell'ambito delle indagini tributarie (a prescindere dalla natura dei locali interessati dall'ispezione) non aveva proceduto al contraddittorio con il contribuente, ritenendo per di più impugnabile il provvedimento del tribunale direttamente innanzi alla Corte di Cassazione. Questi ultimi due punti, secondo l'interpretazione della Corte europea dei diritti dell'uomo deve considerarsi lesiva dei principi espressi nella CEDU.

⁸⁴ Sottolinea acutamente parte della dottrina che, nel caso di autorizzazione rilasciata dal capo dell'Ufficio procedente si parli impropriamente di autorizzazione. L'autorizzazione del capo dell'Ufficio infatti si configurerebbe piuttosto come un atto che dispone l'esercizio di un determinato potere nei confronti di un soggetto ossia come l'atto che concretizza e precisa la regola generale attributiva del potere, provocando l'affievolimento della sfera giuridica di quest'ultimo. Così, G. VANZ, *L'attività conoscitiva dell'Amministrazione finanziaria*, Torino, 2005, 80 ss.

Altre volte, invece, quando in gioco ci sono interessi giudicati di rango più elevato (come ad esempio la tutela del segreto bancario⁸⁵), il rilascio dell'autorizzazione vede coinvolti organi gerarchicamente superiori appartenenti alla stessa organizzazione del capo dell'Ufficio procedente (che pur non essendo terzo ed imparziale è comunque diverso dall'organo procedente). Questo è il caso ad esempio dell'ordine di accesso all'anagrafe dei rapporti di conto e di deposito del contribuente sottoposto a verifica, che non incidendo su un diritto inviolabile del contribuente (*ex* artt. 13, 14 e 15 Cost.) non richiede l'intervento del giudice, ma è subordinata all'emanazione dell'ordine ispettivo del capo dell'ufficio procedente *previa* autorizzazione di un altro organo (il Direttore centrale o regionale dell'Agenzia delle entrate ovvero il Comandante di zona della Guardia di finanza⁸⁶). La necessita di coinvolgere in tale procedimento un soggetto terzo diverso del capo dell'Ufficio procedente si spiega in ragione del fatto che, nell'esempio sopra proposto, i diritti coinvolti nell'esercizio di quel potere, pur non rientrando tra le libertà inviolabili del cittadino, incidono comunque un diritto costituzionalmente garantito: il diritto alla segretezza, il segreto professionale, il segreto bancario e finanziario. Dunque, l'organo gerarchicamente superiore appartenente alla stessa organizzazione, pur non offrendo le stesse garanzie di indipendenza e imparzialità proprie dell'autorità giudiziaria si pone comunque in una posizione tale da non risultare (almeno astrattamente) condizionato (né in diritto né in fatto) dalle scelte del dipendente ufficio e, quindi, in grado di ponderare adeguatamente la limitazione di un diritto costituzionalmente garantito⁸⁷.

A titolo esemplificativo, le autorizzazioni richieste al Direttore centrale o regionale dell'Agenzia delle entrate ovvero, al Comandante della Guardia di finanza, sono richieste per:

- a) per l'emanazione di ordini diretti a ottenere, dai soggetti sottoposti ad accertamento, ispezione o verifica, il rilascio di una

⁸⁵ Il segreto bancario è escluso infatti dal novero dei diritti fondamentali della persona, capaci di competere con l'interesse fiscale. Cfr. Cass, 18 febbraio 1992, n. 51.

⁸⁶ Si tratta sempre di organo amministrativo ma, rispetto al capo dell'ufficio procedente, si pone in una posizione di superiorità gerarchica (o comunque di sovraordinazione organica).

⁸⁷ Così, G VANZ, *Poteri istruttori*, cit., *passim*.

dichiarazione contenente l'indicazione della natura, del numero e degli estremi identificativi dei rapporti intrattenuti con le banche e gli altri intermediari finanziari (ex art. 51, comma 2, n. 6-*bis*, D.P.R. n. 633 del 1972 e art. 32, comma 1, n. 6-*bis*, D.P.R. n. 600 del 1973);

b) per l'emanazione di ordini diretti ad ottenere dai suddetti operatori finanziari la comunicazione o il rilascio di dati, notizie e documenti relativi a qualsiasi rapporto intrattenuto od operazione effettuata con i loro clienti e alle garanzie prestate da terzi o dagli stessi operatori finanziari, nonché le generalità dei soggetti per i quali gli stessi operatori finanziari abbiano effettuato le suddette operazioni e servizi o con i quali abbiano intrattenuto rapporti di natura finanziaria (ex art. 51, comma 2, n. 7, D.P.R. n. 633 del 1972 e art. 32, comma 1, n. 7, D.P.R. n. 600 del 1973);

c) per l'emanazione di ordini di accesso presso i predetti operatori finanziari, allo scopo di procedere direttamente all'acquisizione dei dati, notizie e documenti relativi ai rapporti o alle operazioni oggetto delle richieste di cui sopra e non trasmessi entro il termine previsto, oppure allo scopo di rilevare direttamente la completezza o l'esattezza delle risposte allorché l'ufficio abbia fondati sospetti che le pongano in dubbio (ex art. 52, comma 11, D.P.R. n. 633 del 1972 e art. 33, comma 6, D.P.R. n. 600 del 1973);

d) per le richieste di accesso all'anagrafe dei rapporti di conto e di deposito intrattenuti da persone fisiche e giuridiche con gli intermediari creditizi e finanziari e soggetti assimilati (ex art. 20, comma 4, L. 30.12.1991, n. 413; D. interm. 4.8.2000, n. 269)⁸⁸.

Per quanto riguarda la natura di dette autorizzazioni non sembrano sorgere dubbi a riguardo. Trattandosi, infatti, di atti emessi da organi amministrativi a seguito di un procedimento amministrativo di verifica, non possono che ritenersi provvedimenti non solo oggettivamente ma anche soggettivamente amministrativi⁸⁹. Va da sé che, a norma del già citato art. 3

⁸⁸ Così, G VANZ, *Poteri istruttori*, cit., *passim*.

⁸⁹ Evidenza acutamente autorevole dottrina che il controllo dell'organo sovraordinato, titolare della funzione di indirizzo e vigilanza su quello sotto-ordinato, deve estendersi non

della L. n. 241 del 1990, ciascun provvedimento autoritativo deve essere adeguatamente motivato da parte dell'organo emanante, circa la sussistenza delle condizioni di legittimità e di merito cui è subordinato il compimento del singolo atto conoscitivo garantendo l'avvenuta valutazione di ogni singolo elemento per l'esercizio del potere istruttorio richiesto⁹⁰.

3.1.1. LE AUTORIZZAZIONI QUALE FORMA DI TUTELA DEL CONTRIBUENTE: LE AUTORIZZAZIONI GIUDIZIALI.

Come già evidenziato, l'emanazione di provvedimenti dispositivi di obblighi di fare, dare o subire che incidono su diritti costituzionalmente garantiti è a sua volta subordinata al rilascio di apposite autorizzazioni preventive, talvolta del Procuratore della Repubblica (o dell'autorità giudiziaria) e talora di un organo amministrativo sovraordinato rispetto all'ufficio operante (il Direttore centrale o regionale dell'Agenzia delle entrate o il Comandante di zona della Guardia di finanza).

Quando ad essere coinvolti nell'esercizio del potere istruttorio sono diritti che attengono alla sfera delle libertà individuali del cittadino, come il diritto all'inviolabilità della persona di cui all'art. 13 Cost. (minacciato ad esempio da perquisizioni personali), il diritto alla inviolabilità del domicilio di cui all'art. 14 Cost. (minacciato ad esempio da accessi, ispezioni o verifiche) ed il diritto alla segretezza della corrispondenza di cui all'art. 15 Cost. (minacciato ad esempio dall'apertura di plichi sigillati, borse e simili), la rilevanza di tali posizioni soggettive fa sì il potere venga subordinato al preventivo rilascio di un'apposita autorizzazione da parte dell'organo giudiziario⁹¹. Nello specifico, tali autorizzazioni sono rilasciate nei seguenti casi:

soltanto al controllo formale e sostanziale della richiesta di esercizio del potere ma deve, più approfonditamente, verificare che ricorrano dei profili di opportunità e di proficuità rispetto all'impiego di quel determinato mezzo istruttorio. Ancora, G. VANZ, *L'attività conoscitiva dell'Amministrazione finanziaria*, cit., 141.

⁹⁰ Così, G. VANZ, *Poteri istruttori*, cit., *passim*.

⁹¹ Il giudice, infatti, quale organo terzo ed imparziale, appartenente ad un potere dello Stato diverso da quello amministrativo è maggiormente in grado di fornire un controllo sulla legittimità dell'utilizzo di un determinato potere. Cfr. R. MICELI, *Riflessioni sul rapporto fra le illegittimità istruttorie e l'accertamento della pretesa impositiva*, cit., 789. Sul punto, si veda anche B. SANTAMARIA, *Le ispezioni tributarie*, cit., 15, che sottolinea come gli atti

- a) per procedere ad accessi in locali adibiti promiscuamente ad abitazione e all'esercizio di attività commerciali, agricole, artistiche o professionali (*ex art. 52, comma 1, D.P.R. n. 633 del 1972*);
- b) per procedere ad accessi nei locali adibiti esclusivamente ad abitazione (*ex art. 52, comma 2, D.P.R. n. 633 del 1972*);
- c) per procedere, durante qualsiasi tipo di accesso, a perquisizioni personali e all'apertura coattiva di pieghi sigillati, borse, casseforti, mobili, ripostigli e simili (tra cui vanno senz'altro ricomprese le caselle di posta elettronica protette da una *password*, costituendo questo l'equivalente dei giorni d'oggi di un cassetto chiuso a chiave contenente delle lettere di corrispondenza cartacee) e per l'esame di documenti e la richiesta di notizie relativamente ai quali sia eccepito il segreto professionale (art. 52, co. 3, d.P.R. n. 633/1972)⁹².

Tali tipi di autorizzazioni pur provenendo da un'autorità giudiziaria sono comunemente considerati provvedimenti di natura amministrativa⁹³. Ed invero, l'autorità giudiziaria non si limita ad esaminare la regolarità formale della richiesta relativa all'esercizio di un determinato potere istruttorio, bensì deve operare accertamenti anche sul versante della regolarità sostanziale; deve cioè svolgere un controllo generale sulla

ispettivi incidano in particolare nella sfera della libertà personale e in quella dell'intimità del domicilio, entrambe costituenti diritti inviolabili garantiti come tali dagli artt. 13 e 14 della Costituzione, che pongono notevoli limitazioni ai poteri degli organi di Polizia autorizzati per legge al compimento di atti coercitivi limitativi di tali diritti. La tutela della libertà personale e quella del domicilio, continua l'autore, costituisce il limite più rilevante all'esercizio della potestà ispettiva ed una garanzia essenziale dei diritti del cittadino-contribuente.

⁹² Cfr. G VANZ, *Poteri istruttori*, cit., *passim*.

⁹³ Per maggiori chiarimenti sul tema, si rimanda a quanto evidenziato alla nota 72 del presente Capitolo. Anche consolidata giurisprudenza a Sezioni Unite rileva che, con riferimento all'autorizzazione richiesta per l'esecuzione degli accessi domiciliari: "*il provvedimento autorizzativo del Procuratore della Repubblica non ha carattere penale, ma partecipa direttamente della natura amministrativa del procedimento nel quale si inserisce condizionandone la legittimità*", consistendo in un "*atto (amministrativo) dell'autorità giudiziaria*". Così, Cass., S.U., 8.8.1990, n. 8062. Sulla natura di provvedimento amministrativo dell'autorizzazione giudiziale, si rimanda a Cass., S.U., 21 novembre 2002, n. 16424.

conformità rispetto alla legge della richiesta, verificando la ricorrenza delle condizioni che la legge prevede in quel caso⁹⁴.

I passaggi fondamentali che hanno portato al rilascio dell'autorizzazione da parte dell'autorità giudiziaria devono essere specificatamente indicati nel provvedimento. Il contribuente deve poter verificare che il sacrificio dei proprio diritti ed interessi sia avvenuto nel pieno rispetto delle condizioni di legge⁹⁵.

Dunque, la motivazione dell'autorizzazione rilasciata dall'organo giudiziale non si spiega solo in ragione del fatto che, come già detto, si è in presenza di un "provvedimento amministrativo" e come tale soggetto all'obbligo di motivazione previsto dai già citati artt. 3 L. n. 241 del 1990 e 7 L. n. 212 del 2000, ma perché la stessa andando ad incidere sui diritti fondamentali della persona (artt. 13, 14 e 15 Cost. che ammettono la loro

⁹⁴ L'autorità dovrà quindi verificare, nel caso di accesso presso locali diversi da quelli destinati all'esercizio di attività lavorativa se ricorrono gravi indizi di violazioni tributari. Ovvero, in caso di accessi presso banche e Poste verificare la fondatezza dei sospetti circa l'incompletezza ed inesattezza dei dati trasmessi dal contribuente.

In ogni caso, come precisa autorevole dottrina, il rilascio dell'autorizzazione per l'esercizio di un potere istruttorio (quale esso sia) deve comunque rispettare dei criteri di carattere amministrativo-generale come quello di adeguatezza (attitudine a raggiungere lo scopo) di proporzionalità (ossia di congruenza rispetto al fine medesimo), nonché i principi dello statuto dei diritti del contribuente che, con riferimento agli accessi, ispezioni e verifiche, stabilisce che questi devono essere giustificati da obiettive esigenze di indagine e controllo sul luogo. Cfr., G. ZIZZO, *Le autorizzazioni nelle indagini tributarie*, cit., 3567.

Infine, come acutamente rileva R. MICELI, *Riflessioni sul rapporto fra le illegittimità istruttorie e l'accertamento della pretesa impositiva*, cit., 792, sulla base della natura sostanzialmente amministrativa dell'autorizzazione giudiziaria, si asserisce che il giudice tributario può in sede di cognizione della pretesa tributaria verificare sia la presenza che la fondatezza della stessa giungendo (laddove non condivida le valutazioni effettuate) a non considerare i risultati dell'accesso. Cfr. Cass., SS.UU., 21 novembre 2002, n. 16424 ove si rileva che: "*da tale natura e funzione dell'autorizzazione discende che il giudice tributario, dinanzi al quale sia in contestazione la pretesa impositiva avanzata sui risultati dell'accesso domiciliare, po' essere chiamato a controllare l'esistenza de decreto del P.M. e la presenza in esso degli indispensabili requisiti*".

⁹⁵ La valutazione dei profili inerenti all'autorizzazione del giudice ha condotto la giurisprudenza di legittimità ad una valorizzazione della motivazione all'interno dell'atto. La Corte di cassazione ha, infatti, più volte asserito che, nel caso di autorizzazione all'accesso, la motivazione è un requisito fondamentale dell'atto. Cfr. Cass., SS.UU., 21 novembre 2002, n. 16424; Cass. 18 luglio 2002, n. 11282; Cass. 1° febbraio 2002, n. 1344.

compressione sono per atto motivato dell'autorità giudiziaria) trovano in questi stessi la fonte di tale obbligo di motivazione⁹⁶.

A conclusione di quanto detto, è bene precisare che sia le autorizzazioni dell'autorità giudiziaria che quelle dell'organo gerarchicamente superiore hanno una funzione di controllo preventivo e preparatorio sul corretto esercizio del potere istruttorio. Ed invero, il ricorso a soggetti terzi rispetto all'Ufficio procedente garantisce una valutazione imparziale in linea con il principio del buon andamento dell'azione amministrativa (di cui si dirà meglio nel successivo paragrafo) che meglio sembra tutelare quelle posizioni giuridiche soggettive fondamentali dotate di particolare rilevanza, sulle quali indico l'esercizio del potere istruttorio⁹⁷.

4. I PRINCIPI GENERALI DELLA FASE ISTRUTTORIA. LA FASE ISTRUTTORIA COME PROCEDIMENTO ATECNICO. IL RAPPORTO TRA LA FASE ISTRUTTORIA ED I POTERI ISTRUTTORI.

L'esame dei principi generali che regolano l'attività istruttoria, tema articolato nel quale si sovrappongono diverse discipline normative, deve iniziare anzitutto dai rapporti tra il procedimento amministrativo e quello tributario e successivamente, analizzare i singoli poteri istruttori.

Come già rilevato, in materia, le disposizioni contenute nella L. 7 agosto 1990, n. 241 sul procedimento amministrativo, il tema della partecipazione del contribuente nella fase attuativa del tributo, i principi enucleati nello Statuto dei diritti del contribuente (L. 27 luglio 2000, n. 212) ed i principi comunitari ed internazionali in materia di istruttoria, rivestono un ruolo assolutamente centrale⁹⁸.

Prima di procedere però all'analisi dei suddetti principi, occorre chiedersi in che modo la nozione di procedimento amministrativo (e quindi la L. n. 241 del 1990⁹⁹ che ha introdotto nel nostro ordinamento una

⁹⁶ Cfr., G. ZIZZO, *Le autorizzazioni nelle indagini tributarie*, cit., 3568.

⁹⁷ Cfr., *Ivi*, 3567.

⁹⁸ Così, R. MICELI, *L'attività istruttoria tributaria*, in AA.Vv., *Diritto tributario*, cit., 617.

⁹⁹ Così come successivamente modificata dalla legge n. 15 del 2005.

disciplina generale del procedimento amministrativo¹⁰⁰) possa trovare applicazione in materia tributaria e, più specificatamente, nella fase istruttoria.

La nozione di procedimento (di derivazione amministrativa) venne utilizzata per la prima volta in materia tributaria dai sostenitori della cd. teoria dichiarativa¹⁰¹ nell'acceso dibattito che, negli anni Settanta, vide la dottrina interrogarsi sull'origine dell'obbligazione tributaria¹⁰². I sostenitori della teoria¹⁰³ ricorsero a tale nozione per definire quel modulo di concatenazione degli atti, dei soggetti e delle situazioni soggettive nell'attuazione del tributo¹⁰⁴. Ed invero, come sottolineato da autorevole

¹⁰⁰ Esistevano delle normative di settore che disciplinavano specifiche tipologie procedimentali, come ad esempio il procedimento espropriativo o il rilascio della concessione edilizia.

¹⁰¹ Il ricorso alla nozione di procedimento amministrativo come forma necessaria dello svolgimento della funzione tributaria fu teorizzato per primo da F. Maffezzoni e, successivamente, da G.A. Micheli, A. Fantozzi, A. Fedele. In tal senso, si veda, F. MAFFEZZONI, *Il procedimento d'imposizione nell'imposta generale sull'entrata*, Napoli, 1965, 71 ss., secondo cui il procedimento tributario si configura come strumento apprestato dall'ordinamento giuridico, inde collegare fra loro situazioni giuridiche di contenuto non corrispondente, come l'obbligo tributario e il potere d'imposizione, in vista del conseguimento finale di un effetto giuridico: l'acquisizione da parte della finanza di determinate prestazioni pecuniarie, a titolo di imposta o di sanzione. Cfr., anche, G.A. MICHELI, *Premesse per una teoria della potestà di imposizione*, ove affronta il tema del procedimento indicando le linee guida della sua impostazione, affermando che "Lo schema classico dell'atto di accertamento come momento necessario per il sorgere o per la liquidazione dell'obbligazione tributaria è oramai soverchiato dalla presenza di altre sequenze di atti nei quali il momento dell'atto amministrativo si prospetta in modi diversi da quello tradizionale dell'accertamento". Si veda anche, A. FANTOZZI, *Premesse per una teoria della successione nel procedimento tributario*, in AA.Vv., *Studi sul procedimento amministrativo tributario*, cit., 98 ss.; A. FEDELE, *Appunti dalle lezioni di diritto tributario*, Torino, 2005, 271; ID., *Federico Maffezzoni e la teoria del procedimento di imposizione*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2012, I, 129.

¹⁰² Precisa in tal senso L. DEL FEDERICO, *Procedimento tributario*, in *Enc. Giur. Treccani*, Diritto online, 2014 che il riferimento alla teoria procedimento era in realtà diffusa sia tra i sostenitori della teoria dichiarativa (che ricollegano la nascita dell'obbligazione tributaria al verificarsi del presupposto dell'imposta) che tra i sostenitori della teoria costitutiva (che la ricollegano ad un successivo atto di imposizione dell'Amministrazione Finanziaria), con accezioni ed opzioni dogmatiche differenti.

¹⁰³ Per un maggiore approfondimento del tema si rimanda a quanto specificato nella precedente nota n. 10.

¹⁰⁴ Cfr. A. FANTOZZI, *L'accertamento*, in AA.Vv., *Diritto tributario*, cit., 538. L'autore specifica che si può parlare di procedimento di accertamento dal momento che dopo la presentazione della dichiarazione, si apre una sequenza di atti (come ad esempio, il

dottrina, il procedimento amministrativo, quale *forma necessaria che assume ogni attività dei pubblici poteri*¹⁰⁵, esprime una sequenza coordinata di atti, collegati tra loro in chiave di pregiudizialità - consequenzialità, finalizzata all'emanazione di un provvedimento finale¹⁰⁶.

Ebbene, tale definizione di procedimento amministrativo non sembra adattarsi perfettamente alla fase istruttoria tributaria¹⁰⁷.

Quest'ultima, infatti, come acutamente rileva parte della dottrina, presenta differenze sostanziali rispetto al procedimento amministrativo come sopra descritto.

Nella fase istruttoria, manca, infatti, una sequenza prestabilita di atti, collegati tra loro da un rapporto di consequenzialità – pregiudizialità (non esiste cioè un *iter* preciso che l'Amministrazione finanziaria deve seguire per poter procedere alla verifica fiscale di un determinato contribuente¹⁰⁸),

controllo formale della stessa, le verifiche ed i controlli) che si conclude con l'emissione del provvedimento finale.

¹⁰⁵ Così, C. MORTATI, *Istituzioni di diritto pubblico*, Padova, 1967, 241, il quale prosegue sottolineando che tale forma è necessaria: “*per un'esigenza imposta da un fondamentale principio organizzativo di far confluire nell'attività dell'ente pubblico per la partecipazione di una pluralità di poteri*”.

¹⁰⁶ In questi termini, tra tutti, R. GALLI – D. GALLI, *Corso di diritto amministrativo*, Padova, 2004, 609 ss.

¹⁰⁷ Come evidenzia A. FANTOZZI, *L'accertamento*, in AA.Vv., *Diritto tributario*, cit., 536, una volta riconosciuta la natura pubblicistica della funzione tributaria e la natura vincolata dell'azione amministrativa, il richiamo a tale schema applicativo risultò pian piano inadeguato. In questo senso, *ex multis*, S. LA ROSA, *Il giusto procedimento tributario*, in *Giur. Imp.*, 2004, 765; A. COMELLI, *Sulla non divisibile tesi secondo cui l'accertamento tributario si identifica sempre in un procedimento amministrativo (speciale)*, in *Dir. Prat. Trib.*, 2006, 731; ID., *Poteri e atti nell'imposizione tributaria*, Padova, 2012, 58 ss.; L. PERRONE, *Riflessioni sul procedimento tributario*, in *Rass. trib.*, 2009, 52 ss.; ID., *La disciplina del procedimento tributario nello Statuto del contribuente*, in *Rass. Trib.*, 2011, I, 563.

In senso critico, L. DEL FEDERICO, *Procedimento tributario*, in *Enc. Giur. Treccani*, Diritto online, 2014, il quale evidenzia invece che “*la dottrina e la giurisprudenza prevalenti hanno continuato a svalutare il procedimento tributario (...) basandosi su asserite peculiarità delle procedure tributarie, tali da distaccarle dal modello del procedimento amministrativo*”. Nello stesso senso anche, A. SANDULLI, *Procedimento amministrativo*, AA.Vv., *Dizionario diritto pubblico*, a cura di S. CASSESE, Milano, 2006, 4510, il quale evidenzia che: “*in uno stato di diritto il procedimento è il naturale alveo per l'adozione di qualsiasi decisione amministrativa e dunque per l'esercizio di qualsiasi funzione pubblica*”.

¹⁰⁸ La sequenza di atti che compongono il procedimento tributario è a “struttura variabile”, L. PERRONE, *Riflessioni sul procedimento tributario*, in *Rass. Trib.* 2009, p. 58 osserva

manca un esercizio discrezionale del potere amministrativo¹⁰⁹ (la funzione impositiva è infatti di tipo vincolato) e manca un provvedimento finale necessario (come si evidenzierà meglio *infra* la fase delle indagini tributarie può concludersi senza l'emissione di alcun provvedimento impositivo finale)¹¹⁰.

Per queste ragioni, che si condividono appieno, parte della dottrina ha osservato che, con riferimento alla fase strettamente istruttoria, è più corretto parlare di procedimento atecnico quale modello formale di organizzazione dello svolgimento dell'attività investigativa e conoscitiva dell'Amministrazione finanziaria¹¹¹. Il ricorso a tale nozione di

che: “non vi è uno schema predefinito nel procedimento tributario ma ogni singola fase, che in ipotesi si presenta come possibile, rimane sempre eventuale perché non è detto che si verifichi necessariamente, che nell'ambito del procedimento possono prender vita diversi ed eventuali sub procedimenti ad iniziativa del Fisco o dei soggetti passivi; che non vi è un ordine preciso, una sequenza prestabilita, degli atti che si devono configurare affinché si possa parlare di procedimento di imposizione”.

¹⁰⁹ Proprio sotto questo aspetto, sottolinea autorevole dottrina, sussiste effettivamente una differenza tra attuazione dei tributi e procedimento amministrativo. Così, A. FANTOZZI, *L'accertamento*, in AA.Vv., *Diritto tributario*, cit., 539. Lo stesso sottolinea tuttavia che profili di discrezionalità possono osservarsi nell'esercizio dei poteri di controllo e di indagine previsti nella fase istruttoria del procedimento di accertamento e, più precisamente, nella selezione dei soggetti da sottoporre a controlli, nella scelta di quali poteri utilizzare nei singoli casi, in quale ordine e con quale grado di intensità ed approfondimento. Evidenzia invece la totale assenza di profili di discrezionalità, R. LUPI, *Diritto tributario*, Milano, 2000, 183 ss. Diversamente, sull'esistenza di discrezionalità nel diritto tributario, si veda L. PERRONE, *Discrezionalità e norma interna nell'imposizione tributaria*, Milano, 1969, *passim*; F. GALLO, *Discrezionalità (diritto tributario)*, in *Enc. Dir.*, II, Milano, 1999, 536.

¹¹⁰ Cfr. R. MICELI, *L'attività istruttoria tributaria*, in AA.Vv., *Diritto tributario*, cit., 623. Nello stesso senso, anche G.A. MICELI, *Considerazioni sul procedimento tributario di accertamento*, in *Riv. Dir. Fin.*, 1974, I, 637 il quale, riportando il pensiero di C. MORTATI in *Istituzioni di diritto pubblico*, cit., 241 le maggiori incertezze circa l'applicabilità diretta della nozione di procedimento in materia tributaria sono ricollegali soprattutto rispetto alla mera eventualità dell'atto finale là dove l'attività di controllo della dichiarazione del contribuente può portare ma anche non portare ad un atto positivo di rettifica.

¹¹¹ Tale orientamento è oggi comunemente condiviso dalla migliore dottrina. In questo senso, si veda, I. MANZONI, *Potere di accertamento e tutela del contribuente*, Milano, 1993, 18 il quale rileva che: “è da dubitare che le regole operanti per i procedimenti amministrativi possano estendersi tout court anche al cosiddetto procedimento tributario di accertamento (o procedimento di imposizione) essendo assai discutibile che quest'ultimo possa propriamente qualificarsi come procedimento. Si tratta, in realtà, di una espressione di comodo, diretta a sottolineare il nesso teologico che accomuna i vari atti in cui si concentra l'attività accertatrice, più che non l'esistenza di quel rapporto di necessaria correlazione che lega fra di loro i vari momenti dell'iter tipicamente procedimentali”.

procedimento in senso improprio vale a sottolineare, oltre al collegamento tra una pluralità di atti dell'Amministrazione finanziaria e del contribuente¹¹², due aspetti peculiari della materia tributaria: l'impugnabilità dell'atto finale per vizi degli atti intermedi¹¹³ e la non necessaria di tutte le fasi attraverso cui si realizza lo schema tipico del tributo¹¹⁴.

Tali osservazioni non valgono invece se, diversamente, ci si riferisce ai singoli poteri istruttori.

Come noto, nell'ambito della fase istruttoria, a seconda delle esigenze di indagine e delle singole fattispecie concrete, l'Amministrazione finanziaria si può avvalere di poteri istruttori di tipo investigativo e/o di attività conoscitive. Tali poteri (investigativi ovvero conoscitivi) sono tra

Nello stesso senso, si veda anche, A. FANTOZZI, *L'accertamento*, in AA.Vv., *Diritto tributario*, cit., 537 ss.

¹¹² L'espressione "procedimento d'accertamento" viene cioè utilizzata per indicare quella sequenza di atti e fatti imposti dalla legge (ove il più importante è certamente costituito dalla dichiarazione del contribuente) prosegue con il controllo e si conclude, nelle ipotesi più frequenti, con l'emanazione di un atto di accertamento. Cfr. P. BURLA - G. FRACCASTORO - R. BABORO - F. COLAPINTO, *L'applicabilità della L. 241/1990 al procedimento tributario*, Milano, 2008, 32.

¹¹³ Secondo la teoria amministrativa dell'invalidità derivata, nell'ambito del procedimento, la nullità di un atto presupposto è in grado di viziare anche l'atto successivo e di incidere così sulla validità del provvedimento finale. In questo modo, quindi, il contribuente è maggiormente garantito poiché, ad esempio, nell'impugnazione dell'atto finale emesso dall'Amministrazione finanziaria a seguito di una attività istruttoria, questi potrà rilevare nel medesimo ricorso anche i vizi dei precedenti atti del procedimento. Tuttavia, è bene sottolineare che, come evidenziato da parte della dottrina (Cfr. P. BORIA, *Diritto tributario*, cit., 409) tale teoria non può trovare una generale applicazione nella disciplina tributaria delle indagini salvi non si tratti di un procedimento amministrativo in senso tecnico ossia in presenza di nessi logico-funzionali tra i vari atti e poteri (come nell'esercizio dei singoli poteri istruttori).

¹¹⁴ Così, A. FANTOZZI, *L'accertamento*, in AA.Vv., *Diritto tributario*, cit., 540. Si veda, anche, G.A. MICHELI, *Considerazioni sul procedimento tributario di accertamento*, in *Riv. Dir. Fin.*, 1974, I, 636 ss.; L. SALVINI, *La partecipazione del privato all'accertamento*, Padova, 1990, 46 la quale rileva che il procedimento tributario è: "quella sequenza caratterizzata dalla funzione di impulso propria di ciascun atto, preordinata al raggiungimento dell'effetto finale, costituito dalla realizzazione del prelievo". Secondo F. TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario*, Torino, 1989, 145, invece, il concetto di procedimento tributario supera qualsiasi nozione formalistica in cui si inquadra il concetto di procedimento amministrativo e pertanto, va intesa come "formula meramente descrittiva dell'azione amministrativa intesa all'imposizione... come forma dell'agire pubblico ordinata secondo regole che garantiscono determinati principi (contraddittorio, pubblicità etc.) e che interessa soprattutto le potestà discrezionali".

loro collegati da nessi logico-funzionali¹¹⁵; sono attuati cioè attraverso autonomi subprocedimenti, al ricorrere di determinati presupposti, secondo un determinato *iter* di atti consequenziali, al fine di determinare l'*an ed il quantum* del presupposto del tributo¹¹⁶.

Pertanto, alla luce di quanto osservato, mentre l'esercizio di ciascun potere istruttorio è regolato da autonomi subprocedimenti amministrativi, caratterizzati da specifici presupposti, atti consequenziali e risultati delle acquisizioni, la fase istruttoria collega tra loro tali procedimenti in senso logico e funzionale al fine di ricostruire l'esatto presupposto d'imposta.

4.1. LE FONTI NORMATIVE DI DIVERSO LIVELLO GERARCHICO POSTE A FONDAMENTO DELLA DISCIPLINA DELLA FASE ISTRUTTORIA E DEI SINGOLI POTERI. INQUADRAMENTO GENERALE.

Le osservazioni poc'anzi effettuate rendono comprensibili le difficoltà che da sempre si sono incontrate in dottrina nell'individuazione dei principi fondamentali della fase istruttoria tributaria soprattutto rispetto al recepimento della legge generale sul procedimento amministrativo (L. 7 agosto 1990, n. 241).

Tali difficoltà sorgono sia perché la struttura del procedimento istruttorio-tributario, come evidenziato, non presenta gli stessi caratteri tipici del procedimento amministrativo (e ciò vale ad escludere, come meglio si dirà *infra*, un'applicazione automatica ed incondizionata dei principi amministrativi alla materia tributaria), sia perché la fase istruttoria e, più specificatamente, i poteri istruttori hanno un'indiscutibile contenuto investigativo che li avvicina ai procedimenti di indagine penale¹¹⁷. Inoltre, come più volte sottolineato, la disciplina dei poteri istruttori (e quindi anche della fase istruttoria nella quale essi si inseriscono) sintetizza il conflitto tra

¹¹⁵ Cfr. R. MICELI, *L'attività istruttoria tributaria*, in AA.Vv., *Diritto tributario*, cit., 622.

¹¹⁶ L'insieme dei risultati raccolti a seguito dell'esercizio di detti poteri costituisce il corredo probatorio in base al quale l'Amministrazione procede con l'emissione del successivo atto impositivo ovvero sanzionatorio. Cfr. R. MICELI, *L'attività istruttoria tributaria*, in AA.Vv., *Diritto tributario*, cit., 622.

¹¹⁷ Dalla disciplina penale, il diritto tributario mutua alcune logiche e principi essenziali, collegati all'esercizio dei poteri, al riconoscimento di libertà e di tutele, alle conseguenze delle violazioni. Così, P. BORIA, *Diritto tributario*, cit., 391.

autorità (dell'Amministrazione finanziaria) e libertà (individuali dei singoli contribuenti) che si esplica, soprattutto, a livello costituzionale¹¹⁸.

Quanto evidenziato spiega la moltitudine di fonti normative poste a fondamento della disciplina istruttoria tributaria - al cui vertice si trovano certamente i diritti e le libertà di natura costituzionale - e da cui possono essere ricavati i principi cardine della materia.

È bene sottolineare in tal senso che, nel presente capitolo, l'attenzione sarà focalizzata soprattutto sui principi, presenti in diverse fonti normative, che regolano le modalità di esercizio dei poteri dell'Amministrazione finanziaria, mentre dei diritti e delle libertà del contribuente si tratterà più approfonditamente nel successivo capitolo¹¹⁹.

Il riconoscimento di principi regolatori della fase istruttoria in senso lato passa anzitutto attraverso l'individuazione di quelle norme del nostro ordinamento costituzionale che ispirano la disciplina della fase istruttoria.

A fonte dell'attitudine a ledere, o comunque, a limitare diritti costituzionalmente garantiti del singolo contribuente, tutti i poteri dell'Amministrazione finanziaria devono trovare nella legge la propria fonte. In questa sede, pertanto, risulta di peculiare rilievo il principio di legalità che, pur non avendo un preciso riferimento nella Costituzione (poiché non vi è una norma che espressamente lo afferma) è comunque reperibile nella stessa¹²⁰.

¹¹⁸ Come anticipato, infatti, la disciplina dei poteri istruttori ha il precipuo obiettivo di consolidare un procedimento equo ed efficiente che garantisca un giusto bilanciamento tra interesse fiscale dello Stato e interessi/diritti del cittadino. Al fine di assicurare il corretto esercizio di detti poteri, si possono individuare nella gerarchia delle fonti molteplici disposizioni che regolano la disciplina dell'attività istruttoria tributaria. Cfr. G. FALSITTA, *Manuale di diritto tributario*, Padova, 2017, 492 e 493.

¹¹⁹ Il procedimento amministrativo-tributario è il momento di incontro tra "governati" e "governanti" e consiste, da un lato, nell'espressione del potere autoritativo della Pubblica amministrazione, e dunque come esercizio di autorità, e dall'altro nella vera e propria garanzia della libertà degli amministrati. In questi termini, F. TUNDO, *Procedimento tributario e difesa del contribuente*, Padova, 2013, 25. In tal senso, si veda anche M.S. GIANNINI, *Lezioni di diritto amministrativo*, Milano, 1967, 75 il quale ricostruisce il procedimento amministrativo come sintesi perfetta tra autorità e libertà. In tale prospettiva diventa essenziale la definizione delle tutele che nel contesto del procedimento vengono predisposte nei confronti dei soggetti coinvolti.

¹²⁰ Cfr. A. MARCHESELLI, *Il "giusto procedimento" tributario. Principi e discipline*, Padova, 2012, 172. Sul punto, si rinvia anche alle considerazioni di R. SCHIAVOLIN, *Poteri*

Sovente, il principio di legalità viene ricollegato al principio della riserva di legge (sancito all'art. 23 Cost.). Ed invero, quando l'attività istruttoria tributaria va ad incidere nella sfera giuridica del privato questa deve e può svolgersi solo in base alla legge; spetta cioè alla legge prevedere la possibile compressione dei diritti e delle libertà del privato¹²¹.

Dunque, il principio di legalità e di riserva di legge, se letti ed interpretati congiuntamente, definiscono l'*an* dell'azione amministrativa, ossia i casi e le circostanze in cui questa può essere esercitata.

Esistono poi, a livello costituzionale, altre disposizioni che attengono invece al *quomodo* dell'azione amministrativa, ossia alle modalità secondo cui tale potere deve essere esercitato. Ci si riferisce, nello specifico, alla disposizione contenuta nell'art. 97 Cost., a norma della quale la pubblica amministrazione deve agire secondo il principio del "buon andamento" e "dell'imparzialità"; principi peraltro richiamati anche a livello europeo dall'art. 41 della Carta di Nizza che riconosce il diritto del cittadino europeo ad una buona amministrazione. Come evidenziato da autorevole dottrina, il buon andamento si concreta in "*una serie di criteri ("indicatori") riconducibili, tutti insieme, ai concetti di efficacia ed efficienza*"; l'attività amministrativa rispetta tali criteri quando viene reso al cittadino un servizio di qualità, con il minimo costo¹²².

In questa riflessione circa le modalità di svolgimento dell'azione amministrativa tributaria, un ruolo molto importante è rivestito, come

istruttori dell'amministrazione finanziaria, cit., 195 il quale osserva che: "*l'esercizio dei poteri istruttori è soggetto al principio di legalità. All'Amministrazione si possono riconoscere solo i poteri attribuiti dalla legge, nei limiti da questa previsti, giacché la compressione degli interessi contrastanti con le esigenze delle indagini, anche se questi non siano oggetto di autonoma considerazione normativa, deve comunque superare la resistenza opposta dalla generale libertà "di fatto"*. Cfr., anche, ID., *Criteri interpretativi delle norme sulle indagini fiscali*, in *Riv. dir. trib.*, 1996, II, 916; L. ANTONINI, *Dovere tributario, interesse fiscale e diritti costituzionali*, Milano, 1996, 184.

¹²¹ La dottrina appare concorde sulla circostanza che i poteri istruttori rispondano al principio di legalità da intendersi come impossibilità di esercitare poteri diversi da quelli previsti per legge ovvero di esercitarli in difetto dei presupposti legali o con modalità diverse da quelle prescritte. Cfr. A. FEDELE, *sub art. 23*, in AA.Vv., *Commentario della Costituzione*, a cura di G. BRANCA, Bologna-Roma, 1978, 38 ss.

¹²² Cfr. A. CERRI, *Imparzialità e buon andamento della p.a.*, in *Enc. Giur. Treccani*, Diritto online, 2013.

anticipato, dalla legge sul procedimento amministrativo, L. 7 agosto 1990, n. 241, dalle disposizioni contenute nella L. 7 luglio 2000, n. 212, meglio nota come Statuto dei diritti del contribuente, dalle disposizioni in tema di partecipazione del contribuente, nonché dai principi comunitari ed internazionali in materia.

Lasciando al prosieguo di quest'elaborato la questione riguardante l'applicabilità diretta o meno della Legge sul procedimento amministrativo a quello tributario, la stessa Amministrazione finanziaria, all'indomani dell'entrata in vigore della L. n. 241 del 1990, ne ha riconosciuto con alcune limitazioni, l'applicabilità alla materia tributaria: *“la legge 7 agosto 1990, n. 241 contenente una chiara enunciazione di alcuni fondamentali principi regolatori dell'azione amministrativa, i quali attraversarono “orizzontalmente” tutti i procedimenti, anche quelli di competenza dell'Amministrazione finanziaria il Capo I della Legge n. 241 del 1990¹²³, individua in modo espresso i principi ..che costituiscono il nucleo minimo ed insopprimibile della disciplina comune ad ogni manifestazione dell'azione amministrativa, secondo le modalità previste dalla stessa legge n. 241 del 1990 anche all'attività dell'Amministrazione finanziaria”¹²⁴.*

Pertanto, si ritiene assumano rilievo ai fini tributari, con le limitazioni che di seguito si approfondiranno, le norme di legge che riguardano lo svolgimento dell'attività amministrativa nonché la struttura formali del procedimento degli atti, ossia i principi di efficacia, economicità, efficienza, trasparenza e semplificazione nonché quelle norme che riguardano la partecipazione del cittadino, il dovere di motivazione degli atti amministrativi ed il diritto di accesso.

In questo contesto, si inserisce lo Statuto dei diritti del contribuente (la cui collocazione nella gerarchia delle fonti è ancora ampiamente dibattuta) che agli inizi del XXI secolo ha, in molte delle sue norme, reso

¹²³ Il Capo I è costituito dagli artt. 1 “Principi generali dell'attività amministrativa”, 2 “Conclusione del procedimento”, 3 “Motivazione del provvedimento” e, dopo la modifica intervenuta con la L. n. 15 del 2005, il 3-*bis* “uso della telematica”.

¹²⁴ Così, Ministero delle Finanze, Segr. Gen., circ. 13 febbraio 1995, n. 49/S/Ucip, in *Boll. Trib.*, 1995 e Direttiva dell'allora Ministro delle Finanze sui rapporti tra Fisco e contribuente del 25 novembre 1996 in G.U. 11 marzo 1997, n. 58.

esplicita la necessità che l'azione amministrativo-finanziaria nella sua attività accertatrice, si attenga a criteri di buona fede, trasparenza e correttezza ed ha altresì riconosciuto al cittadino il diritto a partecipare al procedimento amministrativo tributario in posizione di parità con l'ente pubblico¹²⁵. Ma il diritto alla partecipazione del cittadino (o diritto al contraddittorio) del contribuente sottoposto ad indagini finanziarie a ben guardare, come meglio si evidenzierà nel prosieguo, si evince anche dalla stessa Costituzione. Ed invero, il richiamo alle norme generali di carattere costituzionale e, nello specifico, gli artt. 3 e 97 Cost. permette di ricavare un altro importante principio della materia istruttoria, quello del contraddittorio. Ed invero, pur non essendo positivizzato nell'ordinamento tributario un diritto del contribuente a dialogare, *rectius*, contraddittorio con l'Amministrazione finanziaria, il rispetto di tale principio, consente di fatto di realizzare una migliore economicità (efficienza ed efficacia) dell'azione amministrativa assicurando altresì una parità di trattamento tra i contribuenti¹²⁶.

Anche in sede internazionale e comunitaria trovano riscontro gli stessi principi sopra enunciati. Tuttavia, come suggerisce attenta dottrina¹²⁷ (e come meglio si approfondirà in seguito) nell'ambito sovranazionale possono distinguersi tre categorie di principi: i principi generali desumibili dagli ordinamenti degli Stati membri e recepiti nell'ordinamento europeo (che rappresentano il comune sostrato giuridico dell'ordinamento integrato: la certezza del diritto e la tutela del legittimo affidamento); i principi generali propri del diritto europeo ritenuti espressione di regole generali, ricavati dai testi scritti o desunti dalla stessa natura dell'organizzazione europea, come il principio di proporzionalità, di leale cooperazione ecc.; ed i principi relativi alla protezione dei diritti fondamentali dell'uomo, ricavabili dall'art. 6 TUE (Trattato sull'Unione europea).

¹²⁵ Cfr. P. BURLA - G. FRACCASTORO - R. BABORO - F. COLAPINTO, *L'applicabilità della L. 241/1990 al procedimento tributario*, Milano, 2008, 48.

¹²⁶ Così, F. AMATUCCI, *Principi e nozioni di diritto tributario*, Torino, 2018, 222.

¹²⁷ Cfr., G. MELIS, *Lezioni di diritto tributario*, cit., 166.

Seguono infine le disposizioni concernenti, più specificatamente, i singoli poteri istruttori degli Uffici e della Guardia di Finanza contenute, in materia di imposte dirette, nel D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, agli artt. 32, 33 e 36, e in ambito Iva, nel D.P.R. 26 ottobre 1972 n. 633, agli artt. 51, 52, 63, 64 e 66. Di tali disposizioni si parlerà nel successivo capitolo ove verrà analizzata la disciplina positiva dei poteri istruttori¹²⁸.

I principi sopra richiamati permettono quindi di cogliere come l'evoluzione dei rapporti tra Fisco e contribuente sia andata verso una direzione informata ad un più elevato livello di civiltà giuridica basato sulla *tax compliance* sulla riduzione cioè della conflittualità a favore invece di una maggiore trasparenza ed economicità dell'azione amministrativa e sulla partecipazione del contribuente¹²⁹. In altre parole, come sottolinea autorevole dottrina, i principi del diritto tributario si presentano oggi con le modifiche determinate dalla fiscalità di massa, dall'avvento del diritto comunitario e della internazionalizzazione e globalizzazione dell'economia¹³⁰.

5. IL PROCEDIMENTO TRIBUTARIO QUALE SPECIES DEL PROCEDIMENTO AMMINISTRATIVO. L'APPLICABILITÀ DELLA L. N. 241 DEL 1990 ALLA FASE ISTRUTTORIA TRIBUTARIA. LE DIVERSE TEORIE DOTTRINALI E GIURISPRUDENZIALI. LA POSIZIONE ACCOLTA.

Alla luce di quanto osservato nel paragrafo precedente, l'entrata in vigore della Legge 7 agosto 1990, n. 241 sul procedimento amministrativo (così come modificata dalla L. n. 15 del 2005) ha suscitato non poche

¹²⁸ Infine, si trovano le norme di natura regolamentare (come ad esempio i decreti ministeriali) relative alle modalità di esercizio di tali poteri sia da parte degli stessi uffici che da parte degli altri organi ed uffici. Cfr. I. MANZONI, *Potere di accertamento e tutela del contribuente*, Milano, 1993, 220-221.

¹²⁹ Cfr. F. AMATUCCI, *Principi e nozioni di diritto tributario*, Torino, 2018, 50: ID., *I rapporti Fisco-contribuente*, in *Atti del convegno "La riforma della riforma: da Visco a Tremonti"*, Allegato a *Il Fisco*, 2002, n. 39, 14569 il quale afferma che. "*i principi della tutela dell'affidamento e della buona fede nei rapporto Fisco e contribuente sono sostanzialmente la condizione dell'esistenza di un dovere di lealtà, di correttezza, di coscienza e di collaborazione, senza determinazione di falsi affidamenti, ma soprattutto sono la condizione a che il sistema tributario persegua le finalità che la legge realmente intende conseguire nel rispetto delle garanzie fondamentali poste esplicitamente o implicitamente dall'ordinamento*".

¹³⁰ Così, A. FANTOZZI, voce *Fisco*, in *Enc. it.*, Appendice, VII, Roma, 2007, 44 ss.

difficoltà rispetto al diretto recepimento dei principi e delle norme contenuti nella Legge¹³¹ e quindi in merito all'individuazione dei principi applicabili alla fase istruttoria tributaria.

La problematica maggiore circa l'applicabilità della legge sul procedimento amministrativo in campo tributario risiedeva soprattutto nel fatto che la legge, pur essendo applicabile a tutte le amministrazioni (e quindi anche a quella Finanziaria) prevedeva però delle specifiche preclusioni per la materia tributaria¹³².

Il contrasto dottrinale sviluppatosi sul punto ha visto scontrarsi posizioni più “morbide”¹³³ che ammettono la diretta applicabilità della L. n. 241 del 1990 alla materia tributaria con l'unica eccezione delle specifiche

¹³¹ Specifica in tal senso F. TUNDO, *Procedimento tributario e difesa del contribuente*, Padova, 2013, 41, che la legge sul procedimento amministrativo costituisce una delle manifestazioni positive di principi generali dell'ordinamento, sia di matrice costituzionale che comunitaria, che si estendono anche al rapporto tra Amministrazione finanziaria e contribuente.

¹³² Come si approfondirà meglio *infra* tale preclusioni riguardavano soprattutto l'applicazione degli istituti partecipativi alla materia tributaria (il Titolo III e l'art. 24 della L. n. 241 del 1990 ha infatti espressamente escluso la materia tributaria dall'ambito di applicazione agli istituti partecipativi ed in materia di accesso agli atti).

¹³³ Sul punto, tra tutti, si veda L. SALVINI, *La partecipazione del privato all'accertamento (nelle imposte sul reddito e nell'Iva)*, cit., 28; P. SELICATO, *L'attuazione del tributo nel procedimento amministrativo*, Milano, 2001, 374; P. PIAVIGNA, *Osservazioni sul “procedimento tributario” dopo la riforma della legge sul procedimento amministrativo*, in *Riv. Dir. Fin.*, 2007, 87; A. VOGLINO, *L'incidenza della legge 7 agosto 1990 n. 241/1990 sui procedimenti tributari di accertamento*, in *Boll. trib.*, 1995, 1, 889, il quale sostiene che “debbono trovare incondizionata applicazione ai procedimenti tributari di accertamento i principi generali ispiratori della legge 241/1990, ovvero quelli dell'economicità, efficacia, pubblicità, semplificazione, trasparenza ed imparzialità, nonché le disposizioni della legge sull'obbligo di conclusione del procedimento, sull'obbligo di motivazione dei provvedimenti, sull'accesso alla documentazione amministrativa, mentre le statuizioni sul termine di conclusione del procedimento, sul responsabile del medesimo e sulla partecipazione al procedimento risultano insuscettibili di trovare applicazione alla materia *de qua*”. Ed ancora, L. DEL FEDERICO, *Tutela del contribuente e integrazione giuridica europea. Contributo allo studio della prospettiva italiana*, Milano, 2010, 90 afferma che: “....Ad oltre dieci anni dall'entrata in vigore della legge generale sul procedimento amministrativo, può dirsi oramai acquisita la consapevolezza della rispondenza del procedimento tributario al più ampio genere del procedimento amministrativo, con la conseguenziale applicabilità della L. n. 241/1990 anche nell'ambito del diritto tributario, sia pur con taluni limiti espliciti dall'art. 13.... Pertanto, gli artt. Da 1 a 6 e da 14 a 30 contengono principi ed istituti applicabili indistintamente ad ogni procedimento amministrativo, compresa la *species* del procedimento tributario, salve alcune incompatibilità implicite e ferma restando per alcuni istituti la sostanziale estraneità alla materia tributaria”.

preclusioni previste nella stessa legge stessa (a favore di quest'ultimo orientamento, si è orientata anche la giurisprudenza di legittimità¹³⁴) e posizioni più rigide¹³⁵ che evidenziano, invece, l'assoluta estraneità del procedimento tributario dai principi enucleati nella legge sul procedimento amministrativo.

Sulla scia dell'orientamento dottrinale che riconosce una diretta applicabilità della legge amministrativa in materia tributaria, si colloca quella parte della dottrina che ritiene l'azione tributaria riconducibile al *genus* di quella amministrativa generale, anche sulla spinta delle disposizioni contenute nello Statuto dei diritti del contribuente e delle evoluzioni europee in materia di principi generali dell'attività amministrativa¹³⁶.

¹³⁴ Cfr. Cass., 23.01.2006, n. 1236; Cass., 05.11.2004, n. 21209; Cass., 28.10.2003, n. 16161. Si veda anche, Corte cost, ord.21.04.2000, n. 117.

¹³⁵ Cfr. S. LA ROSA, *Il giusto procedimento tributario*, in *Giur. Imp.*, 2004, 763 il quale, perentoriamente, sostiene che: "nel nostro ordinamento, la materia tributaria è rimasta praticamente estranea al movimento riformatore che sfociò nella legge generale sul procedimento amministrativo del 7 agosto 1990, n. 241". Nello stesso senso, si veda anche, A. COMELLI, *Sulla non condivisibile tesi secondo cui l'accertamento tributario si identifica sempre con un procedimento amministrativo (speciale)*, in *Dir. Prat. Trib.*, 2006, 731; L. PERRONE, *Riflessioni sul procedimento tributario*, in *Rass. trib.*, 2009, 79; ID., *La disciplina del procedimento tributario nello Statuto del contribuente*, in *Rass. trib.*, 2011, in cui si legge: "esistono non poche difficoltà ad una diretta applicabilità della L. n. 241/1990 ai procedimenti tributari. E ciò per alcune ragioni riconducibili principalmente alle caratteristiche strutturali dei procedimenti regolati dalle norme fiscali".

¹³⁶ Fra tutti, si veda, L. DEL FEDERICO, *Tutela del contribuente ed integrazione giuridica europea*, Milano, 2010, 220 ss. Ancora, lo stesso autore, in uno scritto più recente (ID., *Procedimento tributario*, cit.) sottolinea che: "Negli ultimi anni si è aperta una nuova fase, che ha posto le basi per la rivisitazione dell'azione impositiva: - nel 2000 lo Statuto dei diritti del contribuente è stato emanato espressamente in attuazione, non solo degli art. 23 e 53, ma, anche degli artt. 3 e 97 Cost., e quindi in una prospettiva che rafforza la connotazione amministrativistica dell'azione impositiva; - la l. n. 241/1990 è stata significativamente modificata dalla novella 11.2.2005, n. 15, e trasformata in una legge generale sull'azione amministrativa; - la recente valorizzazione dei profili consensualistici nel rapporto Fisco - contribuenti, è risultata pressoché contestuale alla analoga vicenda dei rapporti fra pubblica amministrazione e cittadini, ed è stata riassorbita nella logica dell'azione amministrativa, piuttosto che subire derive paracivilistiche; - i principi del diritto comunitario hanno influenzato indistintamente e costantemente l'azione amministrativa e l'azione impositiva, rafforzandone l'osmosi".

Sottolinea R. MICELI, *Indebito comunitario e sistema tributario*, Milano, 2009, 78 che, a seguito dell'approvazione dello Statuto dei diritti del contribuente e della modifica della legge sul procedimento amministrativo (ad opera della L. 11 febbraio 2005, n. 15) la dottrina appare divisa tra coloro che, in queste evoluzioni, hanno rilevato un'unificazione

Infine, per completezza espositiva, si specifica che in dottrina è stata sostenuta anche una posizione intermedia, volta ad ammettere la necessità di valutare, di volta in volta, l'applicabilità delle disposizioni contenute nella legge sul procedimento amministrativo alla materia tributaria¹³⁷.

A parere della scrivente, il dibattito dottrinale sviluppatosi intorno alla diretta applicabilità o meno della legge sul procedimento amministrativo, viene meno ove l'attenzione si soffermi, più specificatamente, su quale ambito della materia tributaria la stessa legge dovrebbe trovare applicazione.

In altri termini, se ci si riferisse alla fase istruttoria strettamente intesa, in ragione di quanto evidenziato nel paragrafo precedente, dovrebbe escludersi senz'altro un'applicazione automatica e diretta dei principi contenuti nella legge sul procedimento amministrativo in quanto, come già precisato, tale fase non possiede quei caratteri specifici propri della materia amministrativa¹³⁸. I principi generali del procedimento amministrativo saranno invece applicabili alla fase istruttoria ove compatibili e non espressamente esclusi.

In ragione di tali considerazioni, al fine di comprendere a quali forme di tutela il contribuente possa ricorrere nell'ipotesi di un illegittimo esercizio dei poteri istruttori, è necessario definire i principi che regolano la fase istruttoria nonché quelli che, più specificatamente, riguardano l'esercizio dei singoli poteri istruttori.

Come già anticipato i principi generali che riguardano la fase istruttoria ed i poteri istruttori si evincono dalla Costituzione, dalla L. n. 241 del 1990, dalle disposizioni contenute negli artt. 32 e 33 del D.P.R. n. 600

fra diritto amministrativo e diritto tributario e coloro che, invece, ritengono sia stata confermata una differente impostazione della materia. Vengono richiamati, sul tema, M. BASILAVECCHIA, *La nullità degli atti impositivi: considerazioni sul principio di legalità e funzione impositiva*, in *Riv. Dir. Fin. Sc. Fin.*, 2006, I, 256; S. MULEO, *Motivazione degli atti impositivi e (ipotetici) riflessi tributari delle modifiche della legge n. 241/90*, in *Dialoghi dir. Trib.*, 2005, 537; C. CALIFANO, *La motivazione degli atti tributari: studi preliminari*, Firenze, 2008, 32.

¹³⁷ Cfr. L. PERRONE, *Riflessioni sul procedimento tributario*, in *Rass. Trib.*, 2009, 43; S. MULEO, *Contributo allo studio del sistema probatorio nel procedimento di accertamento*, Torino, 2000, 40.

¹³⁸ R. MICELI, *L'attività istruttoria tributaria*, in AA.Vv., *Diritto tributario*, cit., 624.

del 1973 e dagli artt. 51 e 52 del D.P.R. n. 633 del 1972, da quelle contenute nello Statuto dei diritti del contribuente (L. n. 212 del 2000), nonché dalle norme dell'ordinamento comunitario ed internazionale.

5.1. I PRINCIPI GENERALI DEL PROCEDIMENTO AMMINISTRATIVO E LA LORO VALENZA NEL DIRITTO TRIBUTARIO.

Come già evidenziato, la legge 7 agosto 1990, n. 241 ha segnato un passaggio importante nell'ordinamento italiano, introducendo, per la prima volta, una disciplina organica del procedimento amministrativo che ha mutato profondamente il modo di intendere il rapporto tra amministrazione e contribuente¹³⁹. La legge generale sull'azione amministrativa si pone ormai come pilastro di tutta l'attività delle pubbliche amministrazioni ed anche dell'attività amministrativa in materia tributaria.

La legge ha subito, nel tempo, diverse modifiche¹⁴⁰; tra queste la riforma operata dalla Legge 18 giugno 2009, n. 69, recante *“Disposizioni per lo sviluppo economico, la semplificazione, la competitività nonché in materia di processo civile”* ha riscritto il testo dell'art. 1 ed individuato i *“principi generali dell'attività amministrativa”*.

L'articolo in parola dispone oggi che: *“L'attività amministrativa persegue i fini determinati dalla legge ed è retta da criteri di economicità, di efficacia, di imparzialità, di pubblicità e di trasparenza secondo le modalità previste dalla presente legge e dalle altre disposizioni che*

¹³⁹ O. GRASSO, *I principi generali dell'attività amministrativa*, in AA.Vv., *Il procedimento amministrativo*, Torino, 2010, 5.

¹⁴⁰ La legge sul procedimento amministrativo (L. n. 241 del 1990) ha subito 4 importanti modifiche ad opera, in ordine cronologico, della L. 11 febbraio 2005, n. 15, recante *“Modifiche ed integrazioni alla legge 7 agosto 1990, n. 241, concernenti norme generali sull'azione amministrativa”*, della L. 14 maggio del 2005 n.80, recante *“disposizioni urgenti nell'ambito del Piano di azione per lo sviluppo economico, sociale e territoriale. Delege al Governo per la modifica del codice di procedura civile in materia di processo di cassazione e di arbitrato nonché per la riforma organica della disciplina delle procedure concorsuali”*, della L. 18 giugno 2009, n. 69, recante *“Disposizioni per lo sviluppo economico, la semplificazione, la competitività nonché in materia di processo civile”* e della L. 6 novembre 2012, n. 190, recante *“Disposizioni per la prevenzione e la repressione della corruzione e dell'illegalità nella pubblica amministrazione”*.

disciplinano singoli procedimenti, nonché dai principi dell'ordinamento comunitario"¹⁴¹.

Al 1° comma dell'art. 1 L. n. 241 del 1990 sono dunque enucleati i principi che regolano l'attività amministrativa, riassumibili secondo tre linee direttrici: anzitutto il principio di legalità, cui seguono i principi volti a garantire il raggiungimento del risultato, ossia i principi dell'economicità, dell'efficacia e della pubblicità dell'azione amministrativa (che richiamano implicitamente il principio del buon andamento di deviazione costituzionale); ed infine, a seguito della riforma del 2009, il principio dell'imparzialità, della trasparenza nonché i principi di derivazione comunitaria ossia il principio di proporzionalità, ragionevolezza e del contraddittorio^{142 143}.

¹⁴¹ Il legislatore delle riforme del 2005, mi riferisco alla L. 11 febbraio 2005, n. 15 - pur avendo introdotto molteplici innovazioni, con notevoli ricadute sull'azione impositiva e sul procedimento tributario- aveva ritenuto superflua la menzione dei principi di imparzialità, di adeguatezza dell'istruttoria, di legittimo affidamento e di efficienza.

¹⁴² Il principio del contraddittorio, ampiamente recepito in materia amministrativa, sin dalla L. n. 241 del 1990, nel Capo III, oggi risulta rilevante per l'intera azione amministrativa anche a prescindere dagli artt. 7-12 di cui al citato Capo III. Diversamente, in materia tributaria, il riconoscimento di tale principio, come meglio si vedrà in seguito, ancora manca del tutto. Sebbene, come rileva parte della dottrina, ferma l'inapplicabilità del principio per le specifiche disposizioni del Capo III sulla "*partecipazione al procedimento amministrativo*", lo stesso dovrà comunque essere osservato anche il principio del contraddittorio, sia pure senza i formalismi e le minuziose disposizioni legislative degli artt. 7-12 della L. n. 241 del 1990. Così, L. Del Federico, *Tutela del contribuente ed integrazione europea*, Milano, 2010, 233.

¹⁴³ È questo un dato ormai acquisito che le regole dell'azione amministrativa non sono soltanto quelle definite da espresse disposizioni di legge ma, accanto a queste, ve ne sono anche altre che hanno assunto una valenza (sia in materia amministrativa che tributaria) soprattutto a livello giurisprudenziale (non solo nazionale, ma anche europea ed internazionale), come appunto il principio di proporzionalità e quello di ragionevolezza. Sul punto, si veda, S. BARTOLE, voce *Principi del diritto* (dir. cost.), in *Enc. dir.*, vol. XXXV, Roma, 1986, 494 ss.; F. MODUGNO, voce *Principi generali dell'ordinamento*, in *Enc. giur. Treccani*, vol. XXIV, Roma, 1991. Per un quadro di sintesi dei principi in materia amministrativa, si rinvia a S. CASSESE, *Il diritto amministrativo e i suoi principi*, in AA.Vv., *Istituzioni di diritto amministrativo*, a cura di S. CASSESE, Milano, 2004, 7 ss., il quale enumera i seguenti principi: principio di legalità, principio di azionabilità delle pretese, principio di imparzialità, principio di buon andamento, principi di ragionevolezza e di proporzionalità, principio del legittimo affidamento, principi del contraddittorio, dell'obbligo di motivazione e della trasparenza, principi di sussidiarietà e di leale collaborazione.

Così individuati i principi regolatori della materia amministrativa, occorre verificare se e secondo quali limiti, la disposizione contenuta nell'art. 1 della L. n. 241 del 1990 trovi applicazione anche con riguardo ai procedimenti amministrativi di natura tributaria.

A parere della scrivente, in ragione delle osservazioni effettuate al paragrafo precedente, non vi è dubbio alcuno che i principi contenuti nel citato art. 1, 1° comma, siano applicabili a qualsiasi procedimento, e quindi anche a quello tributario. Ed invero, il principio di legalità, quello di buon andamento dell'agire amministrativo (nella sua triplice ripartizione di economicità, efficacia e pubblicità) ed i principi comunitari già trovano applicazione nell'ordinamento tributario in forza del richiamo costituzionale agli artt. 23 e 97 e 10.

Il principio secondo cui *“non esistono poteri amministrativi impliciti”* in quanto *“i poteri sono solo quelli previsti dalla legge”* è un principio puntualmente recepito dalla dottrina, dalla giurisprudenza e dalla prassi tributaria che da sempre consente di raggiungere un livello di certezza del diritto e di garanzia del contribuente pari se non addirittura superiore a quello del diritto amministrativo¹⁴⁴. Lo stesso vale per il principio del buon andamento dell'azione amministrativa tributaria; l'art. 97 Cost. impone, infatti, che la Pubblica amministrazione agisca secondo il principio del buon andamento e dell'imparzialità che, nei fatti, si concreta, come già osservato, in una serie di criteri riconducibili ai concetti di efficacia, efficienza e trasparenza.

Un discorso più articolato deve essere riservato (si rimanda in tal senso al successivo par. 7 del medesimo Capitolo) ai principi proporzionalità e di ragionevolezza di elaborazione giurisprudenziale e comunitaria, in funzione dei quali i diritti e le libertà dei cittadini possono essere limitati solo nella misura in cui ciò risulti ragionevole e indispensabile per proteggere gli interessi pubblici. La definizione in questi

¹⁴⁴ Così, L. DEL FEDERICO, *Procedimento amministrativo e procedimento tributario: le prospettive di revisione della legge n. 241/1990*, in AA.Vv., *Dal procedimento amministrativo all'azione amministrativa*, a cura S. CIVITERESE MATTEUCCI – G. GARDINI, Bologna, 2004, 87.

termini dei due principi rende chiara la necessità di applicarli anche alla materia tributaria. Come meglio si approfondirà di seguito, tali principi governano, infatti, l'azione pubblica in quanto rappresentano dei criteri di sindacato sulla costituzionalità delle leggi e sulla legittimità degli atti amministrativi¹⁴⁵.

Assumono dunque rilievo anche ai fini tributari, nei modi e nei termini che meglio si approfondiranno, i suddetti principi nella misura in cui disciplinano non soltanto l'aspetto sostanziale della materia, ma ne regolano anche gli aspetti formali riguardanti la struttura del procedimento e degli atti che la compongono.

Infine, per maggiore completezza del discorso, si ribadisce che non trovano applicazione in ambito tributario due importanti norme del procedimento amministrativo: l'art. 13, 2° comma¹⁴⁶ e l'art. 24¹⁴⁷ della L. n. 241 del 1990 che disciplinano, rispettivamente, il diritto alla partecipazione del cittadino¹⁴⁸ ed il diritto di accesso¹⁴⁹.

¹⁴⁵ F. NICOTRA, *I principi di proporzionalità e ragionevolezza dell'azione amministrativa*, in *Federalismi.it*, 2017, n. 12, 2.

¹⁴⁶ La disciplina desumibile dal Capo III della L. n. 241 del 1990 della partecipazione procedimentale è ipotizzata con riferimento prevalentemente a posizioni di interesse legittimo pretensivo in ragione delle quali il privato interviene nel procedimento, non per avversare l'iniziativa dell'amministrazione procedente, quanto piuttosto per co-gestire con essa la funzione. Tale divieto trovava la sua *ratio* nella particolare riservatezza che circondava le attività di controllo e verifica dell'Amministrazione finanziaria e dall'esigenza di evitare che il contribuente o altro soggetto di diritto si premunisse in vario modo rispetto alle possibili conseguenze dell'attività stessa. Cfr., P. BURLA - G. FRACCASTORO - R. BABORO - F. COLAPINTO, *L'applicabilità della L. 241/1990 al procedimento tributario*, cit., 147 -82.

¹⁴⁷ Nel diritto amministrativo, l'art. 24 L. n. 241 del 1990 sancisce e disciplina il diritto di accesso agli atti per i cittadini in funzione dei rapporti con lo Stato e la Pubblica Amministrazione: esso è legato sia all'esigenza di tutela del diritto del singolo, sia alla necessità di perseguire e curare gli interessi pubblici, infatti, trova fondamento giuridico negli articoli 97 e 98 della Costituzione italiana, in cui si afferma il principio di buon andamento dei pubblici uffici, e nell'articolo 21 della stessa Costituzione, in cui viene garantito il diritto di informazione. Cfr., sul punto, M.A. SANDULLI, *Riforma della L. 241/1990 e processo amministrativo*, Milano, 2006, 14 ss.

¹⁴⁸ L'art. 13, 2° comma esclude espressamente l'applicabilità delle norme generali sulla partecipazione al procedimento amministrativo ai procedimenti tributari per i quali "*restano ferme le particolari norme che li regolano*". Sul punto, fra tutti, L. SALVINI, *La partecipazione del privato all'accertamento (nelle imposte sui redditi e IVA)*, cit., 28.

¹⁴⁹ L'art. 24 dispone che *il diritto di accesso è escluso ... nei procedimenti tributari, per i quali restano ferme le particolari norme che li regolano*". La *ratio* di tale divieto è

Dunque, salvo tali due istituti, non sembrano esserci dubbi circa l'applicabilità al campo delle indagini tributarie di tutti gli altri istituti previsti dalla L. n. 241 del 1990¹⁵⁰. A conferma di quest'ultima osservazione, il fatto che le norme sul procedimento amministrativo hanno trovato riscontro in campo tributario nello Statuto dei diritti del contribuente approvato con la L. n. 212 del 2000¹⁵¹.

6. LO STATUTO DEI DIRITTI DEL CONTRIBUENTE QUALE ULTERIORE GARANZIA DEL CONTRIBUENTE.

Il primo agosto del 2000 è entrata in vigore nel nostro ordinamento la Legge 27 luglio 2000, n. 212 anche nota come “Statuto dei diritti del contribuente”¹⁵² che ha codificato, per la prima volta, i principi generali dell'ordinamento tributario italiano. Dispone, infatti, il 1° comma dell'art. 1 che: “*Le disposizioni della presente legge, in attuazione degli articoli 3, 23, 53 e 97 della Costituzione, costituiscono principi generali dell'ordinamento tributario*”.

Dunque, in un contesto normativo nel quale mancava un testo normativo specificatamente riferito alla materia tributaria, lo Statuto ha certamente avuto il pregio di raccogliere, in un unico testo, una serie di disposizioni (21 totali) autoqualificando le stesse come i principi generali su cui si fonda la materia¹⁵³.

facilmente comprensibile dal momento che al contribuente è preclusa la partecipazione durante la fase istruttoria; quest'ultimo infatti non può ricevere notizie e/o informazioni ovvero presentare memorie scritte o documenti utili alla sua difesa fintanto che l'attività non si è conclusa. In altre parole, il diritto di accesso ai documenti avrebbe un senso se il contribuente potesse in qualche modo partecipare al procedimento. Cfr., P. BURLA - G. FRACCASTORO - R. BABORO - F. COLAPINTO, *L'applicabilità della L. 241/1990 al procedimento tributario*, cit., 82.

¹⁵⁰ In questi termini, G. VANZ, *I poteri conoscitivi e di controllo dell'amministrazione finanziaria*, Padova, 2012, 74.

¹⁵¹ Sui rapporti tra la L. n. 241 del 1990 e la L. n. 212 del 2000 può vedersi, in generali, L. DEL FEDERICO, *I rapporti tra lo statuto e la legge generali sull'azione amministrativa*, in *Rass. trib.*, 2011, 1393.

¹⁵² Sul tema, si veda, fra tutti, AA.Vv., *Statuto dei diritti del contribuente*, a cura di A. FANTOZZI – A. FEDELE, Milano, 2005; G. MARONGIU, *Lo Statuto dei diritti del contribuente*, Torino, 2008.

¹⁵³ Sul carattere di principi generali delle norme dello Statuto, si veda, fra tutti, G. MARONGIU, *Lo Statuto dei diritti del contribuente*, Torino, 2008, 50; A. URICCHIO, *Statuto*

Peraltro, già il titolo della Legge in parola “diritti *del contribuente*¹⁵⁴” sembra evidenziare come l’intento del legislatore fosse quello di dover individuare una griglia di norme e principi posti specificamente a garanzia del contribuente il quale, stante la peculiare connotazione autoritativa della potestà impositiva, meritava un apposito “statuto” rafforzativo ed ampliativo del quadro normativo già garantito dalla L. n. 241 del 1990¹⁵⁵.

Come dicevamo, diverse norme contenute nella legge sul procedimento amministrativo hanno trovato significativi riscontri nello Statuto. Si segnalano in tal senso le disposizioni dettate in materia di “Conoscenza degli atti e semplificazione” (art. 6), di “Chiarezza e motivazione degli atti” (art. 7), di “Diritti e garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali” (art. 12).

del contribuente, in *Dig. disc. priv., sez. comm.*, XI, Torino, 2003, 845; AA.Vv., *Statuto dei diritti del contribuente*, a cura di A. FEDELE – A. FANTOZZI, Milano, 2005.

¹⁵⁴ Acuta dottrina ha sottolineato come che il termine contribuente vada inteso in senso analogico. I destinatari di tali Statuto sarebbero, secondo questa parte della dottrina, non solo i contribuenti ma anche i soggetti terzi estranei al rapporto impositivo. Ciò trova conferma nel fatto che, le garanzie delle libertà individuali previste a favore del contribuente (ad esempio durante una verifica fiscale) debbano a maggior ragione estendersi anche ai soggetti che nulla hanno a che fare con il rapporto impositivo oggetto di controllo in quanto, rispetto ad essi, ogni limitazione delle libertà individuali trova certamente una giustificazione minore che nei confronti del contribuente. Pertanto, nonostante il divieto di analogia, questo non sembra trovare applicazione per le norme poste a tutela di tali libertà Cfr., G. VANZ, *I poteri conoscitivi e di controllo dell'amministrazione finanziaria*, cit., 76; S. SAMMARTINO, *I diritti del contribuente nella fase delle verifiche fiscali*, in AA.Vv., *Lo Statuto dei diritti del contribuente*, a cura di G. MARONGIU, Torino, 2014, 126.

¹⁵⁵ Così, L. DEL FEDERICO, *Procedimento tributario*, cit., *ad vocem*.

Secondo alcuni, l'introduzione dello Statuto dei diritti del contribuente e le evoluzioni normative in ordine all'applicazione della L. n. 241/1990 confermano, sia pure con alcune precisazioni, che in linea generale i principi sull'attività amministrativa tributaria siano oggi contenuti essenzialmente nello Statuto dei diritti del contribuente, piuttosto che nella L. n. 241/1990 (e ciò grazie al costruttivo contributo della dottrina e della giurisprudenza). Cfr. AA.Vv., *Consenso, equità e imparzialità nello Statuto del contribuente: studi in onore del prof. Gianni Marongiu*, cit., 221. Della stessa opinione anche L. DEL FEDERICO, *Procedimento tributario*, cit., il quale osserva che: “*Lo Statuto introduce principi generali in materia di attività amministrativa (già previsti dalla L. n. 241/1990), evidenziando, da un lato, l'autonomia dell'attività (amministrativa) tributaria rispetto a quella amministrativa e, dall'altro lato, la non agevole applicazione dei principi contenuti nella L. n. 241/1990 alla materia tributaria*”.

Tra le garanzie poste a tutela del contribuente (e disciplinate sia dalla L. n. 241 del 1990 che dalla L. n. 212 del 2000), l'obbligo di motivazione a carico dell'Amministrazione finanziaria degli atti dalla stessa emessi merita certamente un approfondimento.

Prima dell'entrata in vigore dello Statuto, la problematica della motivazione degli atti emessi dall'Amministrazione finanziaria veniva risolta in base alle disposizioni normative di ciascun tributo, nonché richiamando la disposizione di cui all'art. 3 della L. n. 241 del 1990, in base alla quale, ogni provvedimento amministrativo dev'essere motivato, salvo che non si tratti di atti normativi o a contenuto generale.

Oggi, il richiamo all'art.3 L. n.241 del 1990 è operato direttamente dall'art. 7 dello Statuto che consente l'applicazione diretta dei principi e delle norme enucleati in tema di motivazione degli atti amministrativi anche al procedimento tributario.

Lo stesso art. 7, 1° comma, specifica, infatti, che negli atti dell'Amministrazione finanziaria devono essere espressamente indicati i presupposti di fatto e le ragioni di diritto che fondano la decisione dell'Amministrazione¹⁵⁶. E ribadisce che, se la motivazione fa riferimento a un altro atto, questo dev'essere allegato all'atto che lo richiama¹⁵⁷. Inoltre,

¹⁵⁶ Deve essere cioè indicato il contenuto essenziale dell'atto, ossia, come rilevato dalla giurisprudenza di legittimità: *“l'insieme di quelle parti (oggetto, contenuto e destinatari) dell'atto o del documento che risultino necessarie e sufficienti per sostenere il contenuto del provvedimento adottato e la cui indicazione consente al contribuente – ed al giudice in sede di eventuale sindacato giurisdizionale – di individuare i luoghi specifici dell'atto richiamato nei quali risiedono quelle parti del discorso che formano gli elementi della motivazione del provvedimento”*. Cfr., Cass., 5 giugno 2013, n. 14189; Cass., 6 settembre 2013, n. 20551.

¹⁵⁷ La previsione di una motivazione *per relationem* trova la sua *ratio* nell'assenza, come si è evidenziato, degli istituti partecipativi, del contraddittorio obbligatorio, del diritto di accesso e della comunicazione di avvio di procedimento, previsti invece in quello amministrativo. In questo modo, il contribuente conosce il contenuto degli atti istruttori prima dell'emanazione dell'avviso di accertamento.

Sul tema della motivazione *per relationem* si veda, fra tutti, R. MICELI, *La motivazione “per relationem”*, in AA.Vv., *Statuto dei diritti del contribuente*, cit., Il principio oggi accolto anche dalla Suprema Corte in tema di motivazione *per relationem*, nella vigenza dell'art. 7, è il seguente: *“nel regime introdotto dalla l. 27 luglio 2000, n. 212, art. 7, l'obbligo di motivazione degli atti tributari può essere adempiuto anche per relationem, cioè mediante il riferimento ad elementi di fatto risultanti da altri atti o documenti, a condizione che questi ultimi siano allegati all'atto notificato o questo ne riproduca il*

in questa prospettiva garantista per il contribuente, la disposizione contenuta nel successivo art. 12, 2° comma, quando prescrive che: *“Quando viene iniziata la verifica, il contribuente ha diritto di essere informato delle ragioni che l'abbiano giustificata e dell'oggetto che la riguarda, della facoltà di farsi assistere da un professionista abilitato alla difesa dinanzi agli organi di giustizia tributaria, nonché dei diritti e degli obblighi che vanno riconosciuti al contribuente in occasione delle verifiche”* non deve essere interpretata in stretta correlazione con quanto prescritto all'art. 7. E cioè, fermo restando l'obbligo di motivazione del provvedimento dispositivo della verifica fiscale (*ex art. 7*), la norma di cui all'art. 12, 2° comma, rafforzerebbe tale obbligo imponendo ai funzionari operanti, che effettuano la verifica fiscale, di specificare ulteriormente e più dettagliatamente il contenuto e la motivazione del provvedimento dispositivo in quanto si tratta di un atto conoscitivo e di controllo particolarmente invasivo della sfera personale del contribuente¹⁵⁸. Tale obbligo trova altresì conferma anche nella disposizione di cui all'art. 6, 1° comma, nella parte in cui prescrive che: *“L'amministrazione finanziaria deve assicurare l'effettiva conoscenza da parte del contribuente degli atti a lui destinati”*¹⁵⁹.

Tali forme di garanzia e di tutela per il contribuente trovano tuttavia nello stesso Statuto il proprio limite applicativo. Ed invero, ampiamente dibattuta da sempre in dottrina¹⁶⁰ ed in giurisprudenza¹⁶¹ è il tema della valenza dello Statuto.

contenuto essenziale ovvero siano già conosciuti dal contribuente per effetto di precedente notificazione” (cfr. Cass., 25 luglio 2012, n. 13110; Cass., ord. 14 novembre 2012, n. 19875; Cass., 4 aprile 2013, n. 8293; Cass., 12 aprile 2013, n. 8966; Cass., sez. trib., 23 ottobre 2013, n. 24020; Cass., 4 luglio 2014, n. 15327; Cass., 14 gennaio 2015, n. 407. Vedi anche: Cass., 6 ottobre 2011, n. 20539).

¹⁵⁸ Così, G. VANZ, *I poteri conoscitivi e di controllo dell'amministrazione finanziaria*, cit., 84.

¹⁵⁹ Un discorso diverso e più approfondito dovrà farsi invece con riferimento alla disposizione contenuta nell'art. 12 dello Statuto che introduce il diritto al contraddittorio del contribuente, discorso che occuperà il prossimo paragrafo.

¹⁶⁰ Sul tema, si veda, *ex multis*, L. PERRONE, *Valenza ed efficacia dei principi contenuti nello Statuto dei diritti del contribuente*, in AA.Vv., *Diritto tributario e Corte Costituzionale*, a cura di L. PERRONE - C. BERLIRI, Napoli, 2006, 433; G. FALSITTA, *Lo Statuto dei diritti del contribuente e il castello dei Pirenei*, in *Corr. giur.*, 2001, 1262; V. MASTROIACOVO, *Valenza ed efficacia delle disposizioni dello Statuto dei diritti del*

Nonostante l'ambizione progetto di dare attuazione ai principi costituzionali e di attribuire alle norme statutarie la valenza di principi generali dell'ordinamento tributario, lo Statuto venne introdotto con legge ordinaria e non costituzionale¹⁶².

È chiaro che la scelta di inserire tali disposizioni in una legge ordinaria non ha agevolato l'apprezzamento dello Statuto che da sempre si apre alla possibilità di continue deroghe da parte di altre fonti di pari grado e

contribuente, in *Riv. dir. trib.*, 2004, 11; S. LOMBARDI, *Statuto dei diritti del contribuente e teoria delle fonti*, in *Riv. dir. trib.*, 2005, I, 165; G. MARINO, *Lo Statuto dei diritti del contribuente a cinque anni dalla sua istituzione*, in *Rass. trib.*, 2006, 460.

¹⁶¹ Questa sede non permette di approfondire adeguatamente il tema della valenza normativa dello Statuto. È possibile tuttavia affermare che all'indomani dell'entrata in vigore dello Statuto, la giurisprudenza ha accolto la novità positivamente: *“trovano puntuale rispondenza nella effettiva natura della maggior parte delle disposizioni stesse, quale si desume dal loro contenuto normativo, dal loro oggetto, dal loro scopo e dalla loro incidenza nei confronti di altre norme della legislazione e dell'ordinamento tributario, e dei relativi rapporti”* (cfr. Cass. 10 dicembre 2002, n. 17576). In un secondo momento invece, la giurisprudenza sembra essere tornata sui suoi passi. Tra le sentenze che, da ultimo, hanno affermato la rilevanza dei principi posti dallo Statuto vi sono Cass., 6 aprile 2009, n. 8254; Cass., 31 gennaio 2011, n. 2221. In particolare, secondo la prima delle due pronunce, tali norme *“sono, in alcuni casi, idonee a prescrivere specifici obblighi a carico dell'Amministrazione finanziaria e costituiscono, in quanto espressione di principi già immanenti nell'ordinamento, criteri guida per il giudice nell'interpretazione delle norme tributarie (anche anteriori), ma non hanno rango superiore alla legge ordinaria; conseguentemente, non possono fungere da norme parametro di costituzionalità, né consentire la disapplicazione della norma tributaria in asserito contrasto con le stesse”*. Pertanto, alle disposizioni dello Statuto non viene riconosciuto il rango di norme costituzionali, come evidenzia la stessa Corte cost., 27 febbraio 2009, n. 58 (nello stesso senso, si veda anche Corte cost., 15 gennaio 2010, n. 13; Corte cost., 29 maggio 2013, n. 112). Esse non costituiscono un parametro idoneo a fondare un giudizio di costituzionalità né consentire la disapplicazione della norma tributaria in asserito contrasto con le stesse. Tuttavia, esse hanno un valore ricognitivo e attuativo di precetti costituzionali e quindi si collocano in una posizione privilegiata nell'ermeneutica delle altre norme giuridiche. Cfr., sul punto, G. BERTONE, *Lo Statuto dei diritti del contribuente*, in *Dir. prat. trib.*, 2016, n. 4, 1726.

¹⁶² In tal senso, autorevole dottrina evidenzia che, la scelta di introdurre lo Statuto mediante legge ordinaria potrebbe essere spiegata in questi termini: *“la fretta di approvarlo e il rischio di tempi lunghi per vararlo con legge costituzionale spensero per l'utilizzo della legge ordinaria; quella costituzionale, infatti, non avrebbe consentito le numerose facili bipartisan deroghe registrate fino ad oggi e che sbrigativamente potrebbero indurre a fare un bilancio apparentemente negativo dei primi dieci anni di vita dello Statuto”*. Così, L. FERLAZZO NATOLI, *Dallo statuto dei diritti del contribuente alla codificazione tributaria*, in AA.VV., *Consenso, equità e imparzialità nello Statuto del contribuente: studi in onore del prof. Gianni Marongiu*, a cura di A. BODRITO - A. CONTRINO - A. MARCHESELLI, Torino, 2012, 27.

rimette all'arbitrio dell'interprete stabilire quando essa sia espressione di principi di rango costituzionale e quando, invece, non solo sia e quindi possa essere sacrificata¹⁶³. L'auspicio è quindi che l'evoluzione giurisprudenziale, sulla scia della giurisprudenza comunitaria, possa progressivamente rafforzare le forme di tutela del contribuente, laddove ciò coinvolga, soprattutto, il diritto di difesa del contribuente.

6.1. LA PARTECIPAZIONE DEL CONTRIBUENTE ALLA FASE ISTRUTTORIA. IL DIRITTO AL CONTRADDITTORIO ENDOPROCEDIMENTALE: L'EVOLUZIONE GIURISPRUDENZIALE.

Un dibattito che da lungo tempo appassiona (e divide) dottrina¹⁶⁴ e giurisprudenza è il tema del diritto al contraddittorio così come disciplinato, in materia tributaria, dall'art. 12, 7° comma dello Statuto, rubricato “*Diritti e garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali*” che, testualmente dispone: “*nel rispetto del principio di cooperazione tra amministrazione e contribuente, dopo il rilascio della copia del processo verbale di chiusura delle operazioni da parte degli organi di controllo, il contribuente può comunicare entro sessanta giorni osservazioni e richieste che sono valutate dagli uffici impositori. L'avviso di accertamento non può essere emanato prima della scadenza del predetto termine, salvo casi di particolare e motivata urgenza...*”.

¹⁶³ In questi termini, G. BERTONE, *Lo Statuto dei diritti del contribuente*, in *Dir. prat. trib.*, 2016, 4, 1768.

¹⁶⁴ In tema di contraddittorio, senza pretesa di esaustività, si veda, L. SALVINI, *La “nuova” partecipazione del privato all'accertamento*, cit., 41 ss.; R. MICELI, *Il diritto del contribuente al contraddittorio nella fase istruttoria*, in *Riv. dir. trib.*, 2001, 371 ss.; ID., *La partecipazione del contribuente alla fase istruttoria*, in AA.Vv., *Statuto dei diritti del contribuente*, cit., 689 ss.; G. MARONGIU, *Diritto al contraddittorio e statuto del contribuente*, in *Dir. prat. trib.*, 2012, 4, 20613 ss.; F. PICCIAREDDA, *Il contraddittorio anticipato nella fase procedimentale*, in *Consenso, equità e imparzialità nello Statuto del contribuente*, Studi in onore del prof. Gianni Marongiu, cit., 397 ss.; C. BUCCICO, *Il contraddittorio endoprocedimentale nella giurisprudenza europea*, in *Innovazione e diritto*, 2015, n. 5, 65; L. FERLAZZO NATOLI, *La tutela del contribuente nel procedimento istruttorio (tra conventio ad excludendum ed uguaglianza costituzionale)*, in *Dir. Prat. Trib.*, 2006, III, 10577.

La disposizione in parola ha introdotto nel sistema tributario la più importante forma di partecipazione-contraddittorio del contribuente ad oggi contemplata¹⁶⁵.

Tuttavia, aldilà di tale previsione normativa¹⁶⁶ – che prevede una partecipazione difensiva del contribuente nel solo corso delle indagini tributarie - manca nell'ordinamento tributario la previsione di una applicazione generalizzata del contraddittorio per i procedimenti tributari¹⁶⁷; esistono invece norme settoriali relative a singoli istituti che prevedono l'esperimento del contraddittorio preventivo¹⁶⁸.

Ed invero, l'art. 12, 7° comma, dello statuto ha semplicemente stabilito che, al termine di una verifica fiscale presso il luogo in cui il contribuente svolge la propria attività economica, dopo il rilascio di una

¹⁶⁵ Sull'evoluzione della partecipazione al procedimento, si veda, F. GALLO, *Accertamento tributario del contribuente: prospettive di riforma*, in *Dir. prat. Trib.*, 1990, *passim*; F. BATISTONI FERRARA, *Contraddittorio anticipato e tutela del contribuente*, in *Il fisco*, 1994, *passim*; L. SALVINI, *La partecipazione del privato all'accertamento tributario*, cit.; ID., *La "nuova" partecipazione del contribuente (dalla richiesta di chiarimenti allo Statuto del contribuente ed oltre)*, in *Riv. dir. trib.*, 2001, *passim*; G. RAGUCCI, *Il contraddittorio nei procedimenti tributari*, Torino, 2009.

¹⁶⁶ Della cui valenza si rimanda alle osservazioni effettuate al precedente par. 6 del presente capitolo.

¹⁶⁷ La disciplina tributaria non ha previsto in via generale una fase di confronto tra l'Amministrazione finanziaria e il contribuente; questa scelta costituisce, come rileva autorevole dottrina, un motivo di profonda differenza tra la disciplina del procedimento amministrativo, che ha regolato la partecipazione in funzione difensiva al titolo III della l. 7.8.1990, n. 241 e quella del procedimento tributario, che invece è stato espressamente escluso dall'ambito applicativo di tale titolo dall'art. 13 l. n. 241/1990. Così, R. MICELI, *Il contraddittorio nelle indagini tributarie*, in *Treccani: Libro dell'anno 2012*, Roma, 2012, 573.

¹⁶⁸ Specifiche forme di contraddittorio endoprocedimentale sono state previste: nell'ambito dell'accertamento antielusivo nelle imposte sui redditi ex art. 37 bis del D.P.R. n. 600 del 1973, nelle verifiche presso l'attività economica del contribuente ex art. 12, 7° comma dello Statuto dei diritti del contribuente e nel controllo formale della dichiarazione ex art. 6, 5° comma dello Statuto. Sul tema, si veda, A. FANTOZZI, *Violazioni del contraddittorio e invalidità degli atti tributari*, in *Riv. dir. trib.*, 2011, I, 138; ID., *Accertamento tributario*, in *Enc. giur.*, I, Roma, 1988; F. MOSCHETTI, *Avviso di accertamento tributario e garanzie del cittadino*, in *Dir. prat. trib.*, 1983, I, 1918; R. DOMINICI, *Attitudine espansiva del principio del contraddittorio*, in *GT – Riv. giur. trib.*, 2015, 680 ss.; A. RENDA, *Il contraddittorio preventivo tra speranze (deluse), rassegnazioni e prospettive*, in *Dir. prat. trib.*, 2016, 719 ss.; S. SAMMARTINO, *Il diritto al contraddittorio endoprocedimentale*, in *Rass. trib.*, 2016, 986; CONTE D., *Il nuovo modello di attuazione dei tributi nella delega fiscale: l'occasione per legittimare il diritto al contraddittorio nel giusto procedimento di accertamento tributario*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2014, I, 609.

copia del processo verbale di constatazione il contribuente possa presentare entro i successivi 60 giorni delle osservazioni di cui l'Ufficio procedente deve tener conto (nell'eventuale emissione di un successivo atto impositivo)¹⁶⁹.

Prima della scadenza di tale termine, l'Amministrazione finanziaria non può emettere alcun atto impositivo salvo in caso di particolare e motivata urgenza¹⁷⁰. In altre parole, la norma, prevedendo una forma di collaborazione difensiva del contribuente solo in caso di verifica fiscale presso il luogo in cui lo stesso svolge la propria attività lavorativa, non sembra potersi ergere a principio generale poiché legittimerebbe, come rileva parte della dottrina, comportamenti differenti tra gli organi procedenti sia in sede di indagini che in sede giudiziaria in ordine alla obbligatorietà o meno del contraddittorio ed alle conseguenze legate al suo eventuale mancato esperimento¹⁷¹.

Pertanto, la domanda da porsi è: esiste nel nostro ordinamento, pur in difetto di una espressa previsione normativa in tal senso, un principio generale al contraddittorio preventivo in tutti i casi in cui il provvedimento

¹⁶⁹ Così, R. MICELI, *L'istruttoria tributaria*, in Aa.Vv., *Diritto tributario*, cit., 637.

¹⁷⁰ Sulle ipotesi che legittimano l'emissione anticipata dell'avviso di accertamento, si rimanda a G. RAGUCCI, *Il contraddittorio del contribuente alla fase istruttoria*, cit., 473.

¹⁷¹ Così, R. MICELI, *L'istruttoria tributaria*, in Aa.Vv., *Diritto tributario*, cit., 638.

Diversamente, a favore di una valenza generale dell'art. 12, 7° comma dello Statuto, in grado di fondare una partecipazione al procedimento di accertamento del contribuente, si veda, fra tutti, A. VIOTTO, *I poteri di indagine dell'Amministrazione finanziaria*, cit., 300 secondo il quale con l'art. 12, 7° comma si è generalizzato un diritto del contribuente sottoposto a verifica a presentare le proprie osservazioni e richieste, cui si affianca un preciso obbligo dell'ufficio di valutare quanto comunicato dal contribuente prima di procedere all'emissione dell'avviso di accertamento. Così, l'articolo potrebbe rappresentare una risposta soddisfacente alle istanze garantistiche che si trovano nella Costituzione. Peraltro, come rileva altra parte della dottrina, sulla scia di una recente ordinanza della Corte di cassazione n. 11471/2017, l'obbligo di rispettare il termine dilatorio di sessanta giorni dal rilascio del processo verbale di chiusura delle operazioni risulta applicabile anche qualora l'Amministrazione finanziaria abbia proceduto ad un accesso c.d. breve. A nulla rileva, dunque, la circostanza che l'intrusione nei locali dell'attività del privato sia orientata alla mera raccolta di documenti o dati (nel caso di specie, i prezzi praticati al pubblico ed il relativo ricarico sui beni e servizi propri dell'attività), rimanendo ferme le garanzie predisposte dallo Statuto ogniqualvolta si verifichi un'autoritativa intromissione dell'Amministrazione nei luoghi di pertinenza del contribuente. Così, F. TUNDO, *Rispetto delle garanzie dello Statuto del contribuente anche in caso di "accesso breve"*, in *Corr. trib.*, 2017, 29, 2323.

da adottare dall'Amministrazione finanziaria sia lesivo della sfera patrimoniale del destinatario?

In tal senso è utile sottolineare che, la partecipazione del contribuente nel processo di formazione dell'atto impositivo può assumere una funzione collaborativa¹⁷² ovvero difensiva¹⁷³, a seconda che egli abbia l'obbligo oppure la facoltà di partecipare al procedimento formativo dell'atto¹⁷⁴?

Mentre, nel primo caso, all'esercizio da parte dell'Ufficio procedente del potere di richiedere informazioni, dati e documenti al contribuente (si pensi gli inviti al contribuente a fornire dati e notizie ai sensi degli artt. 32 del D.P.R. n. 600 del 1973 e 51 del D.P.R. n. 633 del 1972), corrisponde per quest'ultimo il "dovere" di collaborare con il Fisco per non incorrere altrimenti, in un secondo momento, in pesanti preclusioni (come, ad esempio, il divieto di utilizzazione futura in contenzioso dei documenti non

¹⁷² Sul tema, si veda, fra tutti, L. SALVINI, *La partecipazione del privato all'accertamento tributario*, cit., 35; ID., *La nuova partecipazione del contribuente (della richiesta di chiarimenti allo statuto del contribuente e oltre)*, Padova, 2000, 15; R. MICELI, *L'istruttoria tributaria*, in AA.Vv., *Diritto tributario*, cit., 640; ID., *La partecipazione del contribuente alla fase istruttoria*, in AA.Vv., *Lo Statuto dei diritti del contribuente*, cit., 473; ID., *Il diritto del contribuente al contraddittorio nella fase istruttoria*, in *Riv. dir. trib.*, 2001, II, 371.

¹⁷³ In questa seconda ipotesi, evidenzia autorevole dottrina, l'applicazione del contraddittorio risponde ad una doppia finalità, in quanto è strumento di garanzia per l'interessato, che può far valere le sue ragioni, e strumento istruttorio, per una completa acquisizione degli elementi utili all'Ufficio, nell'interesse pubblico. Cfr. A. MARCHESELLI, *L'effettività del contraddittorio nel procedimento tributario tra Statuto del contribuente e principi comunitari*, in AA.Vv., *Consenso, equità e imparzialità nello Statuto del contribuente, Studi in onore di Gianni Marongiu*, cit., 415. Interessante è anche il contributo di G. RAGUCCI, *Il contraddittorio nei procedimenti tributari*, cit., 155, il quale sottolinea che l'art. 12, comma 7 dello Statuto ha sancito in via generale due diversi principi: di collaborazione e di cooperazione del contribuente alle attività dell'amministrazione. Il principio di collaborazione opera in tutti i casi di rapporti contribuente – Amministrazione che sfociano nell'emissione di un atto autoritativo, mentre quello di cooperazione opera nell'ambito dell'attività istruttoria, definendo un diritto del contribuente ad esporre le proprie ragioni prima che l'Amministrazione provveda ad emettere un atto impositivo. Cfr., anche, F. TUNDO, *Diritto al contraddittorio endoprocedimentale anche in assenza di previsione normativa*, in *GT – Riv. giur. trib.*, 2014, 937 ss.

¹⁷⁴ In questi termini, A. FANTOZZI, *Le violazioni del contraddittorio e l'invalidità degli atti tributari*, in AA.Vv., *Consenso, equità e imparzialità nello Statuto del contribuente. Studi in onore del prof. Gianni Marongiu*, cit., 483 ss.

esibiti¹⁷⁵); nel secondo caso, invece, al termine dell'istruttoria, il contribuente può formulare delle osservazioni e/o delle deduzioni avverso le risultanze emerse di cui l'Amministrazione procedente dovrà tenere conto nell'emissione del successivo (ed eventuale) atto impositivo motivando¹⁷⁶ le ragioni per cui non ha condiviso (in tutto o in parte) le argomentazioni proposte del contribuente.

Orbene, nonostante entrambe le forme di partecipazione risultino fondamentali per l'Amministrazione finanziaria - affinché la stessa possa ricostruire compiutamente e correttamente la posizione fiscale - il diritto al contraddittorio endoprocedimentale, quale massima espressione della partecipazione in funzione difensiva del contribuente, stenta ad affermarsi nel nostro ordinamento¹⁷⁷. Il legislatore tributario sembra preferire, infatti,

¹⁷⁵ In tal senso, la giurisprudenza di legittimità ha provato ad attenuare le conseguenze di tal preclusione, sottolineando che è necessario affinché tale conseguenza operi che l'inadempimento del contribuente sia stato intenzionale, ossia sia doloso e non colposo (cfr. Cass., SS. UU., 25 febbraio 2000, n. 45.)

¹⁷⁶ Nonostante, a norma del citato art. 12, comma 7 dello Statuto l'Ufficio sia tenuto a "valutare" le osservazioni e le richieste del contribuente ed a darne atto nella motivazione del successivo atto impositivo ove esistente (cd. motivazione rafforzata), in più di un'occasione la giurisprudenza di legittimità ha affermato che *"è valido l'avviso di accertamento che non menzioni le osservazioni presentate dal contribuente ai sensi dell'art. 12, comma 7°, l. n. 212 del 2000, atteso che la nullità consegue solo alle irregolarità per cui essa sia espressamente prevista dalla legge, oppure, in difetto di previsione, quando vi sia una lesione di specifici diritti o garanzie tali da impedire la produzione di effetti da parte dell'atto cui ineriscono"*. Cfr. Cass., 27 luglio 2016, n. 15616; cfr. Cass., 24 febbraio 2016, n. 3583. In pratica, l'Ufficio non dovrebbe dare atto nell'avviso di accertamento delle valutazioni effettuate in relazione alle osservazioni disattese, non essendo ricollegata a questa omissione alcuna espressa sanzione, come invece, ad esempio, accade per il mancato rispetto del termine dilatorio dei sessanta giorni. Tant'è vero che, nella pratica, gli Uffici dell'Agenzia delle entrate si limitano ad una mera clausola di stile, affermando di aver preso visione delle osservazioni, ma di non ritenerle condivisibili, senza null'altro aggiungere sul perché le stesse non abbiano trovato accoglimento. È così chiaro che in questo modo l'istituto del contraddittorio endoprocedimentale viene vanificato. Affermare tale diritto, a pena di nullità dell'avviso di accertamento, e poi svuotarlo nel suo contenuto consentendo all'Ufficio accertatore di ignorare del tutto i rilievi del contribuente è una pratica certamente opinabile. In questo senso, si veda, tra tutti, G. FRANSONI, *Abuso del diritto: generalità della clausola e determinatezza del procedimento*, in *Rass. trib.*, 2017, 297.

¹⁷⁷ Parte della dottrina evidenzia i numerosi pregi che l'affermazione del diritto al contraddittorio endoprocedimentale apporterebbe. Primo fra tutti, tale strumento si rivelerebbe un importante istituto deflattivo del contenzioso tributario; ed invero, permetterebbe di realizzare un confronto tra il contribuente e l'Ufficio accertatore già nella fase *construens* dell'atto dell'Amministrazione finanziaria. Inoltre, verrebbero in questo

un approccio al tema di tipo casistico, nel senso che la previsione di tale istituto viene collegata, come si è visto, ad ipotesi limitate e specifiche.

La maggiore reticenza che si incontra nell'affermazione di un principio generalizzato di contraddittorio endoprocedimentale si incontra più che in dottrina, in giurisprudenza. Ed invero, nonostante un'iniziale orientamento garantista secondo cui *“l’attivazione del contraddittorio endoprocedimentale costituisce un principio fondamentale immanente nell’ordinamento, operante anche in difetto di una espressa e specifica previsione normativa a pena di nullità dell’atto finale del procedimento per violazione del diritto di partecipazione dell’interessato al procedimento stesso”*¹⁷⁸, in un secondo momento, come si vedrà, la Corte sembra essere tornata sui suoi passi.

Tale orientamento garantista aveva peraltro ricevuto il plauso anche dalla Corte costituzionale, nella sentenza 7 luglio 2015, n. 132 in cui si riconosceva al diritto al contraddittorio endoprocedimentale una *vis expansiva* che permetteva all’istituto di applicarsi oltre che gli ambiti nei quali esso è stato codificato o riconosciuto anche ad ambiti diversi: *“la mancanza dell’espressa previsione [...] del contraddittorio anticipato non sarebbe comunque d’ostacolo all’applicazione del principio generale di partecipazione del contribuente al procedimento”*.

modo ad essere riequilibrate le posizioni dei soggetti coinvolti (Amministrazione finanziaria e destinatario dell’atto impositivo) ed infine, tale confronto permetterebbe di semplificare il successivo lavoro del giudice (e del contribuente). Entrambi, infatti, devono confrontarsi con una ricostruzione della vicenda frutto della elaborazione unilaterale dell’Amministrazione procedente. In questi termini, A. RAVERA, *Dalla Corte costituzionale alla giurisprudenza di merito: un aggiornamento in tema di contraddittorio preventivo*, in *Dir. prat. trib.*, 2018, III, 1185.

¹⁷⁸ Così, Cass. SS. UU., 18 settembre 2014, nn. 19667 e 19668 (cfr. altresì Cass., sez. un., 29 luglio 2013, n. 18184). Similmente si esprime anche la citata sentenza n. 19688, secondo la quale è *“principio fondamentale immanente nell’ordinamento tributario che prescrive la tutela del diritto di difesa del contribuente mediante l’obbligo di attivazione da parte dell’amministrazione del “contraddittorio endoprocedimentale” ogni volta che debba essere adottato un provvedimento lesivo dei diritti e degli interessi del contribuente medesimo. Principio il cui rispetto è dovuto da parte dell’Amministrazione indipendentemente dal fatto che ciò sia previsto espressamente da una norma positiva e la cui violazione determina la nullità dell’atto lesivo che sia stato adottato senza la preventiva comunicazione al destinatario”*.

Tale indirizzo – fortemente sostenuto anche dalla migliore dottrina¹⁷⁹ - trova altresì supporto anche nella giurisprudenza comunitaria della Corte di Giustizia, ci si riferisce alla causa C-349/07 *Sopropè*¹⁸⁰ alle più recenti C-129/13 e C-130/13 *Kamino*¹⁸¹.

Come anticipato però, nonostante tali premesse ed il forte impulso europeo, nello stesso anno dell'intervento della Corte Costituzionale, si è assistito in giurisprudenza ad una sorte di *revirement*.

¹⁷⁹ Parte della dottrina si è spesso espressa sul punto, invocando l'esistenza, o meglio l'immanenza, del principio del contraddittorio endoprocedimentale nel nostro ordinamento, quale frutto del combinato disposto degli artt. 24 e 97 Cost., 10 e 12 dello Statuto dei diritti del contribuente, che suggerirebbero l'esistenza di un dovere di collaborazione che ha come destinatario non solo il contribuente, ma anche l'Amministrazione finanziaria. Su tutti, si veda, A. PERRONE, *L'art. 12 dello Statuto ed il contraddittorio "endoprocedimentale" tributario: una questione ancora aperta*, in *Diritto e Processo tributario– Dialogo con le corti*, 2015, 313 ss.; M. PROCOPIO, *Contraddittorio preventivo endoprocedimentale e nullità conseguente al mancato riscontro alle osservazioni dei contribuenti*, in *Dir. prat. trib.*, 2016, 6, 2280.

¹⁸⁰ Corte giustizia UE, 18 dicembre 2008, causa C-349/07 c.d. *Sopropè*. Nella citata sentenza la Corte percepisce con grande chiarezza l'importanza del contraddittorio, non solo come strumento per la soddisfazione di interessi individuali, ma anche come strumento di attuazione dei principi di buona amministrazione. In particolare, nella pronuncia la Corte rileva che lo spostamento in avanti (nel giudizio) del contraddittorio non è affatto indifferente, poiché la sua attuazione costituisce uno strumento: a) di acquisizione da parte dell'Ufficio di dati fondamentali per la corretta fotografia della materia imponente; b) di articolazione delle proprie difese da parte del contribuente. L'adesione ad una diversa soluzione risulterebbe contrario, così, sia al principio di imparzialità, sia a quello di buon andamento della Pubblica amministrazione. Nel testo della sentenza si rileva come nel processo tributario sia fondamentale *“la regola secondo cui il destinatario di una decisione adesso lesiva deve essere messo in condizione di far valere le proprie osservazioni prima che la stessa sia adottata ha lo scopo di mettere l'autorità competente in grado di tenere conto di tutti gli elementi del caso. Al fine di assicurare una tutela effettiva della persona o dell'impresa coinvolta, la suddetta regola ha in particolare l'obiettivo di consentire a queste ultime di correggere un errore o far valere elementi relativi alla loro situazione personale tali da far sì che la decisione sia adottata o non sia adottata, ovvero abbia un contenuto piuttosto che un altro”*.

¹⁸¹ Corte giustizia UE, 3 luglio 2014, causa C-129/13 c.d. *Kamino*. Nella sentenza in parola, secondo la Corte di Giustizia, *“ogni qualvolta l'amministrazione si proponga di adottare nei confronti di un soggetto un atto ad esso lesivo, i destinatari di decisioni che incidono sensibilmente sui loro interessi devono essere messi in condizione di manifestare utilmente il loro punto di vista in merito agli elementi sui quali l'amministrazione intende fondare la sua decisione”*. A commento della sentenza, si veda, A. MARCHESELLI, *Il contraddittorio va sempre applicato, ma la sua omissione non può eccepirsi in modo pretestuoso*, in *Corr. trib.*, 2014, 2536 ss.; R. IAIA, *I confini di illegittimità del provvedimento lesivo del diritto europeo al contraddittorio preliminare*, in *GT – Riv. giur. trib.*, 2014, 838 ss.

Le Sezioni Unite della Corte di Cassazione, nella sentenza 9 dicembre 2015, n. 24832¹⁸², hanno, infatti, ristretto gli spazi del contraddittorio solo a quelle fattispecie in cui lo stesso risulti necessario, perché, espressamente previsto (come nel caso degli accertamenti in loco), ovvero perché non vi si possa prescindere a causa delle inequivocabili indicazioni della giurisprudenza comunitaria (in relazione ai tributi armonizzati)¹⁸³. Dunque, tale orientamento, pur riconoscendo il diritto al contraddittorio come un principio immanente di una buona amministrazione pubblica a livello comunitario¹⁸⁴, in assenza di una espressa disposizione interna che lo contempli, viene limitato ai tributi armonizzati di competenza europea.

A conferma di quest'ultimo orientamento, di recente, la Corte costituzionale, nelle ordinanze nn. 187, 188 e 189 del 2017, ha ritenuto inammissibili le questioni di legittimità costituzionale sollevate in merito alle disposizioni normative che non prevedono l'obbligo del contraddittorio "preventivo" in materia tributaria. Resta, quindi, ferma l'impostazione interpretativa delle Sezioni Unite della Corte di cassazione, che hanno stabilito, nella sentenza n. 24823/2015, che il contraddittorio obbligatorio è previsto soltanto per i tributi "armonizzati" e nei casi espressamente sanciti in via normativa¹⁸⁵.

¹⁸² In senso conforme, si veda anche Cass. 17 aprile 2015, n. 6232. Si segnala tuttavia, che non sono mancate in seguito, sentenze che si sono espresse in modo difforme. Tra tutte, si veda Cass. ordinanza 12 febbraio 2016, n. 2879 che conferma la generale rilevanza del diritto al contraddittorio endoprocedimentale anche in mancanza di un enunciato normativo specifico, riaffermando la generalità del contraddittorio pure nei casi in cui la pretesa non riguardi tributi armonizzati.

¹⁸³ Si veda Cass., SS. UU., 9 dicembre 2015, n. 24823.

¹⁸⁴ Sul principio del contraddittorio in ambito comunitario, si rimanda a R. IAIA, *Il contraddittorio anteriore al provvedimento amministrativo tributario nell'ordinamento dell'Unione Europea. Riflessi nel diritto nazionale*, in *Dir. prat. trib.*, 2016, I, 55 ss.

¹⁸⁵ Molto critico in questo senso appare A. MARCHESELLI, *Le mille contraddizioni del principio del contraddittorio*, in *Corr. trib.*, 2018, 3, 176, il quale sottolinea che: "Molta strada, insomma, è ancora da fare nella materia e la sensazione, maliziosa ma probabilmente esatta (a pensar male si fa peccato ma spesso si azzecca) è che la giurisprudenza finirà per dare un pieno riconoscimento a quello che è un principio chiaro e inequivoco solo dopo che sarà smaltito l'arretrato di contenzioso nel quale il riconoscimento del principio comporterebbe ... una perdita di gettito. Se sarà così, sarà una pagina non bella per la giurisprudenza tributaria italiana, che assai più elegantemente

Dunque, alla luce delle considerazioni sopra esposte, è possibile affermare che in materia tributaria manca una disciplina di attuazione del diritto al contraddittorio endoprocedimentale; tale assenza spiega le oscillazioni della giurisprudenza di legittimità sul tema che, sebbene riconosca il principio in via generale, stenta a applicarlo a tutte le fattispecie che non abbiano ricevuto una specifica previsione in tal senso dall'ordinamento. Ecco perché, come evidenzia autorevole dottrina, è auspicabile un celere intervento legislativo volto ad introdurre nel sistema tributario una norma giuridica che preveda il contraddittorio endoprocedimentale per tutte le indagini tributarie¹⁸⁶.

7. LE GARANZIE COSTITUZIONALI E L'INTEGRAZIONE GIURIDICA EUROPEA: IL GIUSTO PROCEDIMENTO ED IL DIRITTO DI DIFESA.

Come evidenziato, da ultimo con riferimento al diritto al contraddittorio, l'esercizio dei poteri istruttori deve rispondere anche ai principi amministrativi di matrice comunitaria ed internazionale¹⁸⁷.

Nell'elaborazione di questi principi, espressivi di un “*pluralismo costituzionale*”¹⁸⁸, un ruolo decisivo è stato certamente svolto dalla Corte di

avrebbe potuto tentare di cercare delle vie - giuridiche - non per tentare, assurdamente, di discriminare ipotesi identiche o equivalenti, ma per escludere l'applicazione retroattiva del principio. Una tale soluzione sarebbe stata probabilmente discutibile ma in una collisione meno frontale con la logica giuridica complessiva”.

¹⁸⁶ In questi termini, R. MICELI, *Il contraddittorio pre-contenzioso nelle indagini tributarie: un principio generale senza disciplina di attuazione*, in *Riv. dir. trib.*, 2016, III, 370.

¹⁸⁷ Tali principi di matrice europea ed internazionale sono direttamente applicabili nell'ordinamento nazionale e tributario tramite il “passante legislativo” dell'art. 10 Cost e dell'art. 1, 1° comma, L. n. 291 del 1990.

¹⁸⁸ Tale espressione, afferma M. PIERRO, *Il dovere di informazione dell'Amministrazione finanziaria*, Torino, 2013, 164, è stata utilizzata, per la prima volta, da N. WALKER, *The idea of Constitutional pluralism*, in *Mod. lw Rev.*, May, 2002, 333 ss.

Giustizia europea¹⁸⁹ che, nel tempo, ha individuato una serie di principi generali “comuni agli ordinamenti degli Stati membri”¹⁹⁰.

Detti principi, fonte di situazioni giuridiche soggettive, hanno un’efficacia diretta ed uniforme e sono direttamente applicabili in tutti gli Stati membri¹⁹¹.

Per quanto attiene più specificatamente alla fase istruttoria, sono due i principi che impattano su di essa: il diritto alla difesa nella fase delle indagini (principio generale del diritto internazionale e comunitario) ed il principio di buona amministrazione, quale paradigma di una attività amministrativa improntata ai principi europei¹⁹².

Nel diritto comunitario ed internazionale, esiste un obbligo generico di cooperazione tra Amministrazione finanziaria e contribuente in fase procedimentale che trova fondamento nell’art. 6 TUE¹⁹³ (Trattato sul

¹⁸⁹ Sulla funzione della Corte di Giustizia dell’Unione europea nel sistema tributario si rinvia a P. BORIA, *Diritto tributario europeo*, Milano, 2010, 115; L. CARPENTIERI, *Il ruolo della Corte di Giustizia nell’interpretazione e nell’applicazione del diritto comunitario*, in L. CARPENTIERI – R. LUPI – D. STEVANATO, *Il diritto tributario nei rapporti internazionali*, Milano, 2003, 52 ss.; ID., *Le fonti del diritto tributario*, in AA.Vv., *Diritto tributario*, cit., 216.

¹⁹⁰ Tali principi sono stati elaborati sulla base delle indicazioni provenienti dagli ordinamenti dei singoli Stati membri e di una ricognizione comparativa e valutativa delle regole di ogni sistema nazionale. In tal senso, la Corte di Giustizia individua i principi generali e li incorpora nel diritto comunitario sulla base di quanto previsto in diverse norme dei Trattati: l’art. 288 (ora art. 340 TFUE) che rinvia, in tema di responsabilità extracontrattuale delle Istituzioni “ai principi generali comuni ai diritti degli Stati membri”; l’art. 220 (ora art. 19 TUE) che affida alla Corte di Giustizia il compito di assicurare “il rispetto del diritto” nell’applicazione dei Trattati; l’art. 230 (ora 263 TFUE) che assegna alla Corte il compito di verificare la legittimità degli atti comunitari anche in relazione a “qualsiasi regola di diritto relativa alla loro applicazione”. Cfr., M. PIERRO, *Il dovere di informazione dell’Amministrazione finanziaria*, cit., 102.

¹⁹¹ Cfr., M. PIERRO, *Il dovere di informazione dell’Amministrazione finanziaria*, cit., 102. Sotto il profilo sistematico, la fonte principale in materia fiscale è costituita dalle norme poste dai Trattati mentre le fonti enunciate nell’art. 288 TFUE (“per esercitare le competenze dell’Unione, le istituzioni adottano regolamenti, direttive, decisioni raccomandazioni e pareri...”) costituiscono il cd. diritto secondario o derivato.

¹⁹² Così, R. MICELI, *L’istruttoria tributaria*, in AA.Vv., *Diritto tributario*, cit., 646.

¹⁹³ Testualmente, l’art. 6 stabilisce che: “L’Unione riconosce i diritti, le libertà e i principi sanciti nella Carta dei diritti fondamentali dell’Unione europea del 7 dicembre 2000, adattata il 12 dicembre 2007 a Strasburgo, che ha lo stesso valore giuridico dei trattati. Le disposizioni della Carta non estendono in alcun modo le competenze dell’Unione definite nei trattati. I diritti, le libertà e i principi della Carta sono interpretati in conformità delle disposizioni generali del titolo VII della Carta che disciplinano la sua interpretazione e

funzionamento dell'Unione europea) che richiama a sua volta i principi generali del giusto processo regolati all'art. 6 della Convenzione europea dei diritti dell'uomo (anche detta CEDU)¹⁹⁴. Dunque, il diritto alla difesa endoprocedimentale – *che si esprime nella facoltà concessa al contribuente di essere sentito o di presentare le proprie osservazioni prima che l'atto sia emesso, entro un termine idoneo a garantire una difesa effettiva e nell'obbligo dell'amministrazione di analizzare le difese del contribuente ove presentate*¹⁹⁵ - è oggi indiscutibilmente un principio sia del diritto internazionale (in quanto contenuto nella CEDU) che dell'ordinamento comunitario.

Accanto al diritto di difesa, un altro principio generale è stato elaborato dalla normativa comunitaria ed internazionale: quello della buona amministrazione. Tale principio – che racchiude tutti i principi generali dell'attività amministrativa che definiscono gli *standards* europei di una amministrazione efficiente, efficace e trasparente - non si riduce al rispetto del diritto di difesa o del contraddittorio preventivo, e nemmeno al rispetto dell'imparzialità e al dovere di scrupolosità.

La buona amministrazione impone il rispetto della legalità, il rispetto delle regole di uguaglianza e di non discriminazione, dei principi di motivazione e, più in generale, di trasparenza, dei principi di prudenza, ragionevolezza o proporzionalità, dei principi di certezza del diritto e del legittimo affidamento e soprattutto del principio del divieto di abuso di

applicazione e tenendo in debito conto le spiegazioni cui si fa riferimento nella Carta, che indicano le fonti di tali disposizioni”.

¹⁹⁴ L'art. 6 della CEDU dispone che: “Ogni persona ha diritto a che la sua causa sia esaminata equamente, pubblicamente ed entro un termine ragionevole da un tribunale indipendente e imparziale, costituito per legge, il quale sia chiamato a pronunciarsi sulle controversie sui suoi diritti e doveri di carattere civile o sulla fondatezza di ogni accusa penale formulata nei suoi confronti.” Sul contenuto dell'articolo si veda, *ex multis*, F. GALLO, *Verso un “giusto processo” tributario*, in *Rass. trib.*, 2003, 11 P. RUSSO, *Il giusto processo tributario*, in *Rass. trib.*, 2004, 11; A. FANTOZZI, *Nuove forme di tutela delle situazioni soggettive nelle esperienze processuali: la prospettiva tributaria*, in *Riv. dir. trib.*, 2004, 3; R. MICELI, *Giusto processo tributario: un nuovo passo indietro della giurisprudenza di legittimità!*, in *Riv. dir. trib.*, 2004, 759.

¹⁹⁵ Così, R. MICELI, *L'istruttoria tributaria*, in *AA.Vv.*, *Diritto tributario*, cit., 647.

potere¹⁹⁶. Questi principi, che rappresentano il principio di buona amministrazione nella sua accezione più ampia, devono essere i cardini portanti di un equo rapporto tra Stato e contribuenti.

In considerazione della sempre maggiore ampiezza degli spazi e della materia tributaria oramai armonizzata con la normativa comunitaria, l'osservanza dei principi sopra descritti deve essere riconosciuta come obbligatoria nel momento stesso in cui il diritto comunitario viene attuato all'interno degli Stati membri. L'allineamento cioè ai principi europei (non solo per quelli riguardanti la materia tributaria) diventa una operazione fondamentale per tutti gli Stati membri che non vogliano incorrere in violazioni comunitarie.

Dunque, l'adeguamento del nostro ordinamento interno ai principi suddetti, soprattutto a quello del contraddittorio endoprocedimentale, diventa essenziale non soltanto per poter scongiurare la possibilità di incorrere in una violazione degli obblighi comunitari e quindi in una responsabilità dello Stato¹⁹⁷ ma anche per rispondere a quell'esigenza di *tax compliance* di cui si è detto in precedenza.

¹⁹⁶ Tali principi, osserva R. MICELI, *L'istruttoria tributaria*, in AA.Vv., *Diritto tributario*, cit., 648, si distinguono a seconda che si riferiscano al rapporto tra amministrazione e cittadino e quelli inerenti invece all'attività amministrativa nello specifico.

¹⁹⁷ In merito alle conseguenze delle violazioni comunitarie derivanti dalla mancata adozione dei principi generali sul procedimento amministrativo, R. MICELI, *Illecito comunitario dello stato e responsabilità del contribuente*, in *Rass. trib.*, 2009, 1021; L. DEL FEDERICO, *Tutela del contribuente ed integrazione giuridica europea*, cit., 144; R. MICELI, *L'applicabilità della legge "Pinto" al processo tributario*, in AA.Vv., *Convenzione europea dei diritti dell'uomo e giustizia tributaria italiana*, a cura di F. BILANCIA – C. CALIFANO – L. DEL FEDERICO – P. PUOTI, Torino, 2014, 499.

CAPITOLO II

L'ATTIVITÀ ISTRUTTORIA TRIBUTARIA:

LE SITUAZIONI GIURIDICHE SOGGETTIVE DEI CONTRIBUENTI E LE ILLEGITTIMITÀ ISTRUTTORIE DELL'AMMINISTRAZIONE FINANZIARIA.

SOMMARIO: 1. L'attività conoscitiva e di indagine dell'Amministrazione finanziaria nel procedimento tributario. L'organizzazione ed i soggetti legittimati. - 1.1. L'esercizio "discrezionale" dei poteri conoscitivi e di indagine dell'Amministrazione finanziaria. - 1.1.1. I limiti di legittimità all'esercizio "discrezionale" dei poteri istruttori dell'Amministrazione finanziaria: il principio di proporzionalità e di ragionevolezza. - 2. Le situazioni giuridiche soggettive dei privati coinvolte nell'esercizio dei poteri istruttori dell'Amministrazione finanziaria. Premessa. - 2.1. L'attività conoscitiva: i diritti e gli interessi coinvolti. - 2.2. L'attività di indagine: i diritti e gli interessi coinvolti. - 3. L'attività tributaria di indagine condotta sulla base di provvedimenti invalidi. Le illegittimità istruttorie. Premessa. - 3.1. Il rapporto tra le illegittimità istruttorie e la pretesa impositiva. L'autonomia del procedimento istruttorio e la connessione meramente funzionale con il momento impositivo. - 4. I riflessi delle illegittimità istruttorie sul successivo atto impositivo. L'invalidità derivata dell'atto di accertamento viziato dall'esercizio illegittimo dei poteri istruttori. Criticità. - 4.1. L'inutilizzabilità delle prove illegittimamente o illecitamente acquisite. Criticità. - 4.2. La teoria giurisprudenziale dell'irrelevanza delle illegittimità istruttorie ai fini della determinazione della pretesa impositiva purché attendibili. Criticità. - 5. Brevi osservazioni conclusive. Il rapporto tra pretesa impositiva ed illegittimità istruttorie e le sue ricadute sul piano della tutela.

1. L'ATTIVITÀ CONOSCITIVA E DI INDAGINE DELL'AMMINISTRAZIONE FINANZIARIA NEL PROCEDIMENTO TRIBUTARIO. L'ORGANIZZAZIONE ED I SOGGETTI LEGITTIMATI.

L'analisi effettuata in precedenza sui principi che regolano l'attività istruttoria tributaria ci consente di esaminare più specificatamente la disciplina dei singoli poteri conoscitivi ed di controllo dell'Amministrazione finanziaria.

Come più volte evidenziato, il soggetto attivo del rapporto tributario può esercitare poteri di indagine - quando il controllo della posizione fiscale del contribuente avviene attraverso una specifica verifica fiscale - ovvero poteri conoscitivi - quando il controllo fiscale del contribuente avviene attraverso una serie di attività volte ad acquisire conoscenze a supporto o indirizzo della successiva fase di verifica¹⁹⁸.

Nonostante la coesistenza di tali due differenti tipologie di attività, si parla comunemente di un'unica categoria di poteri istruttori. Tale unitarietà

¹⁹⁸ Cfr., R. MICELI, *L'attività istruttoria tributaria*, in AA.Vv., *Diritto tributario*, cit., 649.

si riviene sia nella finalità perseguita da entrambi i poteri, volti all'acquisizione di dati e conoscenze sull'andamento della fase di attuazione del tributo allo scopo mediato (ed eventuale) di esercitare la funzione accertativa, sanzionatoria e di riscossione¹⁹⁹; che nella normativa di riferimento. Ed invero, benché ciascun tributo dell'ordinamento presenti caratteri strutturali autonomi (e quindi richieda una specifica istruttoria), la normativa di riferimento dell'attività di indagine per tutti i tributi statali, regionali e locali²⁰⁰ è essenzialmente quella prevista per le imposte dirette e per l'Iva, ossia gli artt. 31, 32, 33 del D.P.R. n. 600 del 1973 e gli artt. 51 e 52 del D.P.R. n. 633 del 1972.

L'esercizio di poteri volti al controllo ed alla verifica delle posizioni fiscali dei singoli contribuenti, idonei a comprimere le libertà individuali di questi, ha spinto il Legislatore a circoscrivere la legittimazione all'esercizio di questi poteri ad un numero limitato di soggetti.

La scelta in tal senso è ricaduta su quei soggetti che, già titolari di funzioni pubbliche, siano in grado di assicurare un equo bilanciamento tra interesse pubblico e interesse privato²⁰¹; questi sono stati individuati negli uffici dell'Amministrazione finanziaria, negli enti territoriali titolari di potestà impositiva, nella Guardia di Finanza in veste di polizia tributaria e negli agenti della riscossione²⁰².

Nel condurre le proprie indagini, tali soggetti non sono tuttavia obbligati né ad esercitare tutti i poteri messi loro a disposizione né ad esercitarli secondo un ordine prestabilito (salvo ipotesi particolari) con la

¹⁹⁹ Cfr., P. BORIA, *Diritto tributario*, cit., 388.

²⁰⁰ Per la maggior parte dei tributi (imposta di registro, imposte ipotecarie e catastali, imposte di fabbricazione e consumo, IM, tributi regionali e locali) la disciplina di riferimento, salvo alcune integrazioni definite sulla base delle peculiarità di taluni tributi è costituita attraverso il rinvio alle norme delle imposte dirette ed Iva. Cfr., P. BORIA, *Diritto tributario*, cit., 389.

²⁰¹ Cfr., P. BORIA, *Diritto tributario*, cit., 389.

²⁰² È bene precisare in tal senso che talora l'esercizio delle attività conoscitive può essere riconosciuto anche in capo a soggetti diversi da quelli sopra indicati. Ciò avviene sempre in ragione di un provvedimento che individua il soggetto titolare di quel potere ed il contenuto del potere stesso. Cfr., R. MICELI, *L'attività istruttoria tributaria*, in AA.VV., *Diritto tributario*, cit., 619.

stessa intensità nei confronti di tutti i contribuenti²⁰³. In altri termini, l'agire degli Uffici, "libero" nella scelta di quali poteri esercitare, in quale ordine e nei confronti di quale soggetto, non può certamente dirsi vincolato. Si può quindi affermare che, nel compimento di tali scelte, l'esercizio dei poteri istruttori sia rimesso ad una (non libera ma certamente) discrezionale ponderazione degli Uffici e, più in generale, che la fase istruttoria si caratterizzi per momenti di discrezionalità.

Sorge a questo punto un interrogativo. Se per discrezionalità (amministrativa), secondo la ricostruzione classica della dottrina amministrativista²⁰⁴, deve intendersi la ponderazione comparativa di più interessi, pubblici e privati, coinvolti nel caso concreto, come può tale interpretazione applicarsi in un contesto nel quale l'azione dell'Amministrazione finanziaria è rigidamente vincolata operando la riserva di legge di cui all'art. 23 Cost.? Nella determinazione dell'*an* e del *quantum* del tributo fissato dal legislatore, infatti, non residua (per l'Amministrazione fiscale) alcuno spazio valutativo degli interessi del privato coinvolti nella fattispecie concreta, diversi da quello all'applicazione del tributo in misura conforme alla capacità contributiva espressa dal presupposto²⁰⁵.

Come può affermarsi quindi che nell'istruttoria tributaria, *species* della fase di attuazione del tributo, possano esservi degli spazi di discrezionalità? Ed ove questi effettivamente ricorrano, si può parlare di discrezionalità amministrativa?

1.1. L'ESERCIZIO "DISCREZIONALE" DEI POTERI CONOSCITIVI E DI INDAGINE DELL'AMMINISTRAZIONE FINANZIARIA.

A differenza dell'attività di accertamento tributario (e delle altre fasi dell'attuazione del tributo²⁰⁶ che, come detto, sono rigidamente vincolate al

²⁰³ Cfr., G. FALSITTA, *Manuale di diritto tributario*, cit., 490.

²⁰⁴ Fra tutti, si veda M.S. GIANNINI, *Il potere discrezionale della Pubblica amministrazione*, Milano, 1939.

²⁰⁵ M. T. MOSCATELLI, *Indisponibilità e discrezionalità (dir. trib.)*, in *Treccani – diritto online*, 2016.

²⁰⁶ Ci si riferisce, in specie, oltre alla fase di accertamento, a quella di riscossione e di irrogazione delle sanzioni.

rispetto delle norme costituzionali e di legge) nell'istruttoria tributaria esistono, a vari e diversi livelli (secondo parte della dottrina²⁰⁷) alcuni margini di discrezionalità²⁰⁸.

L'Amministrazione finanziaria, pur non potendosi discostare dalla misura del prelievo normativamente prevista, può valutare gli interessi del privato coinvolti nel caso concreto scegliendo lo strumento (istruttorio) che le consenta di ottenere il miglior risultato in termini di realizzazione dell'interesse fiscale dello Stato comunità con la minore "compressione" possibile dei diritti del singolo.

²⁰⁷ Così G. VANZ, *Poteri istruttori*, cit. Nello stesso senso, si veda ID., *I principi della proporzionalità e della ragionevolezza nelle attività conoscitive e di controllo dell'amministrazione finanziaria*, cit., 1912 ss., ove afferma che: "I margini di scelta che il legislatore demanda all'amministrazione possono essere più o meno ampi: alcune volte sono minimi, altre volte sono amplissimi. Si distingue così tra discrezionalità nell'an (se adottare o no un certo provvedimento), nel quando (quando adottarlo), nel quid (con quale contenuto) e nel quomodo (con quale procedura). Tutti aspetti (o profili) di discrezionalità che possono variamente comporsi nel definire il contenuto di un potere discrezionale. Nel senso che possono sussistere tutti insieme oppure può sussisterne uno solo, o due o tre variamente assortiti".

²⁰⁸ Rileva parte della dottrina che, si parla di discrezionalità quando il legislatore ritiene che l'individuazione, la comparazione e la composizione degli interessi in gioco non possa essere interamente operata a priori (cioè con legge, in via generale e astratta), ma che, almeno in parte, questo possa più utilmente avvenire (e quindi debba avvenire) di volta in volta, a seconda del caso di specie, sulla base di valutazioni di opportunità (demandate appunto all'amministrazione) che sono dalla legge orientate (e quindi vincolate) nel fine, ma che per il resto sono demandate, in misura maggiore o minore, all'amministrazione. In questi termini si è espresso, G. VANZ, *I principi della proporzionalità e della ragionevolezza nelle attività conoscitive e di controllo dell'amministrazione finanziaria*, cit., 1912 ss.

Sul tema della discrezionalità nell'attività dell'amministrazione finanziaria si veda, senza alcuna pretesa di esaustività, F. GALLO, *L'istruttoria nel sistema tributario*, cit., 30 ss.; ID., *Discrezionalità dell'accertamento tributario e sindacabilità delle scelte d'ufficio*, in *Riv. dir. fin.*, 1992, 655; M. T. MOSCATELLI, *Discrezionalità nell'accertamento tributario e tutela del contribuente*, in *Rass. trib.*, 1997, 1107; L. PERRONE, *Discrezionalità e norma interna nell'imposizione tributaria*, cit., *passim*; ID., *Discrezionalità amministrativa (dir. trib.)*, in AA.VV., *Dizionario di diritto pubblico*, diretto da S. CASSESE, III, Milano, 2006.

Per la dottrina amministrativa in tema di discrezionalità si veda, invece, *ex multis*, M.S. GIANNINI, *Il potere discrezionale della Pubblica amministrazione*, cit., *passim*; L. BENVENUTI, *La discrezionalità amministrativa*, Padova, 1986, *ad vocem*; F.G. SCOCA, *Il coordinamento e la comparazione degli interessi nel procedimento amministrativo*, in AA.VV., *Convivenza nelle libertà. Scritti in onore di G. Abbamonte*, II, Napoli, 1999, 1261; ID., *La discrezionalità nel pensiero di Giannini e nella dottrina successiva*, in *Riv. trim. dir. pubbl.*, 2000, 1070; C. MORTATI, *Potere discrezionale*, in *Nss. Dig. it.*, Torino, 1939, 76; A. PIRAS, *Discrezionalità amministrativa*, in *Enc. dir.*, XIII, Milano, 1964, 65; G. BARONE, *Discrezionalità (dir. amm.)*, in *Enc. giur.*, XI, Roma, 1989, 1 ss.

Pur affermata la rigida vincolatezza dell'agire amministrativo al dettato normativo, la dottrina si è interrogata sulla natura di alcune scelte che l'Amministrazione finanziaria compie nel corso, ad esempio, dell'istruttoria tributaria come quando gli organi competenti decidono se effettuare un determinato controllo, chi verificare, quale potere esercitare o quali modalità utilizzare etc.

Tali scelte, ci si è chiesti, possono dirsi il frutto di una scelta discrezionale operata dall'Amministrazione finanziaria nell'esercizio dei propri poteri?

Sul punto, la dottrina non appare unanime.

Per alcuni, la possibilità di operare delle scelte in ordine all'intensità alle modalità applicative etc. dello strumento istruttorio da utilizzare rientrerebbe nell'ambito delle valutazioni organizzative dell'Amministrazione finanziaria che coinvolgono interessi interni della stessa quale l'interesse al reperimento delle entrate e quello all'efficienza ed alla produttività dell'agire amministrativo²⁰⁹.

Per altri invece, che accolgono una nozione più ampia di discrezionalità, l'Ufficio procedente - che nella scelta dell'ampiezza dell'indagine, dei tipi e della profondità dei metodi accertativi, articola la propria indagine fiscale sulla base delle esigenze istruttorie che di volta in volta emergono - sembra essere dotata, se non di discrezionalità in senso stretto²¹⁰, quantomeno di un certo margine di apprezzamento e di valutazione²¹¹.

²⁰⁹ Cfr., F. GALLO, *Discrezionalità dell'accertamento tributario e sindacabilità delle scelte d'ufficio*, cit., 542.

²¹⁰ Intesa come facoltà scelta tra più comportamenti giuridicamente leciti che comportino il soddisfacimento dell'interesse pubblico stabilito dal legislatore e solo subordinatamente per la realizzazione di un interesse privato. Si veda, G.D. TOMA, *La discrezionalità dell'azione amministrativa in ambito tributario*, Padova, 2012, 7.

²¹¹ Cfr. P. BORIA, *Diritto tributario*, cit., 393. Anche F. GALLO, *Contraddittorio procedimentale e attività istruttoria*, in *Dir. prat. trib.*, 2011, III, 10467 ss., qualche anno dopo, rispetto allo scritto prima citato alla precedente nota 12, afferma che: "... gli atti di ispezione, verifica e controllo, che sono sganciati dall'attività di accertamento e sono, comunque, frutto dell'esercizio «libero» - e, perciò, non predeterminato e non predefinito dalla legge - di un potere di scelta delle soluzioni più opportune e più consone al caso concreto. È in questo senso che, a mio avviso, può dirsi - come comunemente si dice nella pratica - che l'Amministrazione finanziaria è «libera» di scegliere quando, come e in capo

Alla luce di quest'ultima interpretazione, che ivi si intende seguire, come si conciliano le suddette valutazioni amministrative con l'attività conoscitiva e di controllo dell'Amministrazione finanziaria (e con il principio di indisponibilità della potestà tributaria²¹²)?

In linea di principio, i poteri conoscitivi (diretti a determinare medie o comportamenti fiscali abituali di gruppi di soggetti) sono rivolti ad una

a chi effettuare un controllo, senza che sia data ad alcun giudice la possibilità di sindacare tale scelta nel merito e in termini di opportunità". E continua nello stesso scritto ribadendo che: *"l'esercizio di qualsiasi potere conoscitivo e di controllo è sempre astrattamente sindacabile, perché è sempre astrattamente configurabile una violazione della legge e dei principi – e cioè della parte vincolata del potere – da parte dell'Amministrazione Finanziaria"*.

Non manca poi quella parte della dottrina che riconduce alla discrezionalità tecnica la scelta del potere istruttorio da utilizzare nello specifico caso concreto, essendo espressione di una valutazione tecnica senza che rilevi un contrapposto interesse privato da ponderare. Cfr., sul punto, A. PODDIGHE, *Giusto processo e processo tributario*, Milano, 2010, 188.

Infine, Secondo M. VERSIGLIONI, *Accordo e disposizione nel diritto tributario*, Milano, 2001, 538 ss. *"se non è troppo l'ardire sembra opportuno associare alla negazione della "discrezionalità amministrativa" ad alla inconferenza della discrezionalità tecnica", l'affermazione di una nuova nozione che potrebbe ascrivarsi al nomen della "discrezionalità tributaria"*". Così, anche A. GUIDARA, *Indisponibilità del tributo e accordi in fase di riscossione*, Milano, 2011, 161.

Più netta, invece, l'interpretazione di L. DEL FEDERICO, *Tutela del contribuente ed integrazione giuridica europea*, cit., 284, secondo il quale nel diritto tributario sarebbe ravvisabile una discrezionalità in senso proprio: l'Amministrazione cioè sarebbe tenuta a ponderare i vari interessi in gioco ed il pubblico interesse primario, confrontando i vantaggi ed i pregiudizi che i cittadini sono destinati a ricevere. Cfr., anche, M. T. MOSCATELLI, *Discrezionalità nell'accertamento tributario e tutela del contribuente*, cit., 1107.

²¹² La presente trattazione non permette di approfondire (come si vorrebbe) la tematica dell'indisponibilità tributaria. Tuttavia, al fine di rendere più chiaro quanto esplicitato nel testo, appare opportuno fornire una definizione, seppur stringata, del concetto. Secondo il principio di indisponibilità del tributo, non è ammessa discrezionalità amministrativa in ordine ad *an* e *quantum debeatur* del tributo, che in altri termini, significa che l'Amministrazione finanziaria non può tramite accordi interni con i privati, rinunciare ai tributi che gli sono dovuti in base alla legge. Ed invero, la determinazione dell'agire amministrativo a seguito del negozio concluso con il contribuente potrebbe comportare un'alterazione del riparto tra consociati disciplinato dal legislatore ed un fattore di "squilibrio" nella composizione di interessi in cui, come detto, si fa consistere l'essenza della funzione impositiva. Per ulteriori approfondimenti sul principio dell'indisponibilità, si veda, *ex multis*, M. VERSIGLIONI, *Accordo e disposizione nel diritto tributario*, cit., *ad vocem*; A. FANTOZZI, *La teoria dell'indisponibilità dell'obbligazione tributaria*, in AA.VV., *Adesione conciliazione ed autotutela*, a cura di M. POGGIOLI, Padova, 2007, *ad vocem*.

platea indistinta di contribuenti che non richiede la preventiva e motivata individuazione del soggetto da sottoporre a verifica²¹³.

Se ciò vale per i controlli automatizzati²¹⁴ (ai fini delle imposte dirette e dell'Iva) poiché sono rivolti a tutti i contribuenti che hanno presentato la dichiarazione²¹⁵, un maggior grado di analisi (e quindi di ponderazione) sembra essere legato all'espletamento dei controlli formali²¹⁶ e delle verifiche fiscali²¹⁷.

Ed invero, i controlli formali *ex art. 36-ter* D.P.R. n. 600 del 1973 non involgono tutte le dichiarazioni presentate dai contribuenti, ma solo quelle selezionate annualmente dal Ministero dell'Economia e della Finanza sulla base di criteri selettivi stabiliti²¹⁸.

²¹³ In questi termini, P. BORIA, *Diritto tributario*, cit., 393.

²¹⁴ Ci si riferisce ai controlli automatizzati della dichiarazione *ex art. 36-bis*, D.P.R. n. 600 del 1973 per le imposte dirette ed *ex art. 54-bis* D.P.R. n. 633 del 1972 per l'Iva mediante i quali l'Amministrazione rettifica eventuali errori formali presenti nella stessa o comunque riscontrabili dal confronto tra la dichiarazione e i documenti di supporto. Cfr., L. FERLAZZO NATOLI, *Diritto tributario*, Milano, 2010, 144.

²¹⁵ La liquidazione delle imposte, *ex art. 36-bis* e *54-bis*, ha per oggetto tutte le dichiarazioni inviate all'Agenzia delle entrate; tale controllo viene effettuato entro il termine ordinatorio di presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo. L'esito della dichiarazione viene comunicato al contribuente ovvero all'intermediario che ha curato la trasmissione della dichiarazione.

²¹⁶ Ci si riferisce all'*art. 36-ter* D.P.R. n. 600 del 1973, per le imposte sui redditi, che prevede che i contribuenti e i sostituti d'imposta da sottoporre a controllo formale delle dichiarazioni sono individuati in base ai criteri selettivi disposti dal Ministro dell'economia e delle finanze ed all'*art. 51*, comma 5, D.P.R. n. 633 del 1973, per l'IVA, che dispone che l'individuazione dei contribuenti da sottoporre a controllo delle dichiarazioni presentate e dei soggetti che ne hanno omesso la presentazione deve avvenire secondo i criteri selettivi ministeriali. L'esito del controllo, qualora vi siano delle irregolarità, viene comunicato al contribuente mediante raccomandata con l'indicazione dei motivi che hanno originato le rettifiche operate e si instaura così un contraddittorio.

²¹⁷ La verifica fiscale è una fattispecie a formazione progressiva: consta di una serie di operazioni che iniziano con l'accesso, si snodano attraverso ispezioni e verificazioni e si concludono con la predisposizione di un processo verbale di constatazione. Cfr., F. AMATUCCI, *Principi e nozioni di diritto tributario*, cit., 248.

²¹⁸ Tali criteri indicano le categorie di contribuenti che, sulla base di concrete esigenze di indagine, possono essere verificati nel corso di un periodo di imposta. Cfr., P. BORIA, *Diritto tributario*, cit., 394; M. BRUZZONE, *Controlli automatici e formali delle dichiarazioni*, in *Corr. trib.*, 2000, 28, 2026; G. MARONGIU – A. MARCHESELLI, *Lezioni di diritto tributario*, cit., 86; S. CAPOLUPO – P. COMPAGNONE – L. VINCIGUERRA – P. BORRELLI, *Le ispezioni tributarie*, Milano, 2014, 43 gli autori evidenziano che la selezione delle posizioni fiscali da sottoporre a controllo assume fondamentale importanza in quanto strumentali alla realizzazione di un ottimale rapporto tra risorse disponibili e risultati da

Similmente, anche l'avvio di un procedimento di controllo verso un determinato contribuente, che apre quella che si definisce una verifica fiscale, presuppone una scelta motivata da parte dell'organo procedente. Tali controlli sono, infatti, destinati a tutti quei contribuenti che, sulla base dei criteri selettivi di cui si è poc'anzi detto, risultano non aver presentato la dichiarazione (in tal caso, l'avvio del procedimento è "d'ufficio") ovvero che, sulla base di segnalazioni qualificate dell'autorità giudiziaria o della polizia, si presume possano aver posto in essere comportamenti elusivi e/o evasivi²¹⁹.

Anche nella conclusione della fase istruttoria l'Amministrazione finanziaria mantiene degli spazi di valutazione in ordine all'emissione del provvedimento finale²²⁰ sulla base dei risultati emersi a seguito dell'esercizio dei poteri conoscitivi e di controllo²²¹. È chiaro che l'eventuale emissione del provvedimento conclusivo dell'istruttoria prescinde dalla redazione (obbligatoria per l'Ufficio procedente) del processo verbale di constatazione (anche chiamato PVC) che sintetizza le operazioni svolte, i dati reperiti nel corso dell'indagine e le dichiarazioni rese dal contribuente o da terzi²²².

conseguire. Secondo altra parte della dottrina però, tali criteri avrebbero una mera efficacia interna e la loro violazione, pertanto, determinerebbe una responsabilità amministrativa o disciplinare del solo funzionario che non li rispetti. In questo senso, si veda, fra tutti, A. MARCHESELLI, *Accertamento tributario e difesa del contribuente*, Milano, 2010, 33. Tale posizione non sembra potersi condividere poiché, come più volte sottolineato nel testo, la scelta del contribuente deve essere sempre motivata non fosse altro per quanto previsto ai sensi dell'art. 12, 7° comma dello Statuto dei diritti del contribuente (del cui contenuto è stato già detto al par.6 del Cap. I).

²¹⁹ Cfr., P. BORIA, *Diritto tributario*, cit., 394; R. MICELI, *L'attività istruttoria tributaria*, in *Diritto tributario*, cit., 631. Ed ancora, R. ESPOSITO, "Verifica fiscale" e giusto procedimento tributario, in *Dir. prat. trib.*, 2018, 3, 985.

²²⁰ L'Amministrazione finanziaria può emettere infatti un atto interno di archiviazione (ove i dati raccolti non siano idonei a fondare la pretesa impositiva) ovvero un atto di accertamento e/o irrogazione di sanzioni.

²²¹ Secondo, P. BORIA, *Diritto tributario*, cit., 395, l'eventualità del provvedimento finale "è una conseguenza della peculiarità del procedimento istruttorio tributario che, come evidenziato al par. 4 del Cap. I, è un procedimento amministrativo atecnico".

²²² Si ritiene altresì utile sottolineare che tale documento è un atto endoprocedimentale (ed in quanto tale non direttamente impugnabile dinanzi alle Commissioni tributarie, cfr. Comm. trib. centr., 9 novembre 1991, n. 7421) ed ha valore probatorio in ordine a tutti infatti emersi ed ai documenti reperiti nel corso dell'indagine. Per questa ragione, l'atto

Dunque, alla luce di quanto evidenziato, la scelta dell'Amministrazione finanziaria di esercitare uno o più poteri attribuitele dalla legge, di individuare il soggetto da verificare e di definire le modalità di tale esercizio deve escludersi, per orientamento concorde, costituisca una manifestazione di discrezionalità, anche nella forma della discrezionalità tecnica. Si osserva, infatti, che l'Amministrazione finanziaria, nel rispetto del principio di indisponibilità del tributo, non è chiamata ad esaminare fatti o situazioni sulla base di cognizioni tecniche e scientifiche di carattere specialistico, ma deve applicare la norma tributaria al fatto concreto e determinare così la base imponibile riferibile a quel determinato presupposto. Ecco perché, nell'operare tale tipo di scelta, l'Amministrazione finanziaria deve tener conto non soltanto dell'esigenza dei verificatori di operare secondo criteri di efficienza, efficacia ed economicità ma presuppone altresì un'attenta valutazione del diverso grado di incisività dei singoli strumenti istruttori nella sfera giuridica del contribuente.

1.1.1. I LIMITI DI LEGITTIMITÀ ALL'ESERCIZIO "DISCREZIONALE" DEI POTERI ISTRUTTORI DELL'AMMINISTRAZIONE FINANZIARIA: IL PRINCIPIO DI PROPORZIONALITÀ E DI RAGIONEVOLEZZA.

Affermare che nell'esercizio dell'attività conoscitiva e di controllo l'Amministrazione finanziaria debba compiere una ponderazione comparativa di interessi (nei termini in cui si è detto poc'anzi) non significa introdurre particolari vincoli all'esercizio di essa, ma che anche tale attività, al pari di altre, è soggetta al rispetto di norme giuridiche ed extra giuridiche che ne condizionano la legittimità e l'opportunità²²³. Tale margine di

deve essere sottoscritto sia dagli organi investigativi che dal contribuente. La Cass. sent. 19 giugno 2009, n 14328 ha affermato che il processo verbale di constatazione ha natura di atto pubblico, anche rispetto a quegli atti richiamati esplicitamente nel medesimo processo verbale che, a loro volta, siano stati posti in essere da pubblici ufficiali. Con la conseguenza che l'interessato che voglia contestare la veridicità dell'atto richiamato nel pvc deve proporre querela di falso. Cfr., anche, P. Boria, *Diritto tributario*, cit., 395.

²²³ Così, G. VANZ, *I principi della proporzionalità e della ragionevolezza nelle attività conoscitive e di controllo dell'amministrazione finanziaria*, cit., 1912 ss.

apprezzamento discrezionale dell'Amministrazione finanziaria non può, infatti, essere assoluto e/o tradursi nell'esercizio di atti arbitrari²²⁴.

Pertanto, nel compiere le proprie scelte, l'Amministrazione finanziaria – che deve perseguire il fine primario per il quale tali poteri le sono stati attribuiti, ossia l'interesse fiscale dello Stato comunità all'esatta partecipazione dei contribuenti ai carichi fiscali²²⁵ - incontra tre limiti fondamentali: le garanzie costituzionali poste a tutela delle libertà inviolabili della persona e del domicilio (unitamente ai principi di imparzialità, di buon andamento ed al principio di capacità contributiva); il *corpus* normativo contenuto nella legge sul procedimento amministrativo; nonché le disposizioni contenute nello Statuto dei diritti del contribuente ed i principi generali interni e di diritto europeo quali, la ragionevolezza, l'adequatezza e la proporzionalità²²⁶.

Dunque, le regole dell'agire amministrativo non derivano solo da norme costituzionali, disposizioni di legge ed atti normativi di livello secondario, ma, come già evidenziato nel precedente Capitolo, queste possono derivare da altre regole, discendenti dai principi generali dell'ordinamento nazionale ed europeo, sebbene non positivizzati in specifiche disposizioni normative²²⁷.

Tra i principi dell'agire amministrativo, individuati di volta in volta sia dalla dottrina che dalla giurisprudenza²²⁸, due sono i dettami che più di

²²⁴ Precisa in tal senso, G. VANZ, *I principi della proporzionalità e della ragionevolezza nelle attività conoscitive e di controllo dell'amministrazione finanziaria*, cit., 1928, che “Chi agisce non è un privato, ma un'autorità pubblica, la quale non agisce in forza di un diritto, ma in forza di un potere, che in tanto si giustifica e si legittima, in quanto sia esercitato in modo imparziale, cioè con la dovuta considerazione di tutti gli interessi in gioco, pubblici e privati”.

²²⁵ Con la conseguenza che, come si vedrà, non perseguire tale interesse ovvero perseguirne altri (come per esempio un interesse personale dei verificatori oppure motivi di “persecuzione” politica o religiosa, ecc.) fa sì che l'Amministrazione finanziaria possa incorre nel vizio di eccesso di potere per sviamento di potere, cioè nel vizio di violazione della legge attributiva del potere.

²²⁶ Cfr., S. CAPOLUPO – P. COMPAGNONE – L. VINCIGUERRA – P. BORRELLI, *Le ispezioni tributarie*, cit., 58.

²²⁷ Cfr., G. VANZ, *I principi della proporzionalità e della ragionevolezza nelle attività conoscitive e di controllo dell'amministrazione finanziaria*, cit., 1920.

²²⁸ In tal senso, S. CASSESE, *Il diritto amministrativo e i suoi principi*, in AA.VV., *Istituzioni di diritto amministrativo*, cit., 7 ss. fornisce un quadro di sintesi di tali principi. Tra di essi,

altri hanno trovato concreta applicazione nella fase istruttoria tributaria: il principio di proporzionalità ed il principio della ragionevolezza. Questi, infatti, non costituiscono semplici regole di buona amministrazione circa l'opportunità dell'azione amministrativa ma attengono al profilo della legittimità stessa dell'azione amministrativa tributaria; in altri termini, costituiscono dei veri e propri precetti giuridici che condizionano la legittimità degli atti posti in essere dall'Amministrazione finanziaria nell'esercizio di un determinato potere istruttorio²²⁹.

Sebbene i due principi vengano spesso ricondotti in un'unica ed indistinta nozione ed utilizzati talora come sinonimi²³⁰ – o al più si allude alla ragionevolezza come concetto più ampio nell'alveo del quale è individuabile l'elemento della proporzionalità²³¹ – è bene precisare che

l'Autore annovera: il principio di legalità, il principio di azionabilità delle pretese, il principio di imparzialità, il principio di buon andamento, i principi di ragionevolezza e di proporzionalità, il principio del legittimo affidamento, i principi del contraddittorio, dell'obbligo di motivazione e della trasparenza ed i principi di sussidiarietà e di leale collaborazione.

²²⁹ Cfr. G. VANZ, *I principi della proporzionalità e della ragionevolezza nelle attività conoscitive e di controllo dell'amministrazione finanziaria*, cit., 1919. Lo stesso Autore sottolinea altresì che secondo la più tradizionale (e ancora prevalente) giurisprudenza amministrativa, i principi generali dell'ordinamento (proporzionalità, ragionevolezza, buona fede, ecc.) assumerebbero rilievo come criteri di valutazione dei comportamenti posti in essere dalla pubblica amministrazione sotto il profilo dell'eccesso di potere (che è comunque, pur sempre, un vizio di legittimità), anziché sotto il profilo della violazione di legge in senso stretto. Negli ultimi decenni, in parallelo con il riconoscimento del contenuto direttamente e immediatamente precettivo dei principi generali dell'ordinamento, si è tuttavia sempre più acquisita la consapevolezza che, in molte delle ipotesi in cui la giurisprudenza parla di figure sintomatiche dell'eccesso di potere, si è in realtà in presenza di vere e proprie violazioni di principi generali, cioè di violazioni di legge tout court, come cercheremo di chiarire più oltre nel testo.

²³⁰ Osserva S. CASSESE, *Il diritto amministrativo e i suoi principi*, in AA.Vv., *Istituzioni di diritto amministrativo*, cit., 7 che “i principi di ragionevolezza e di proporzionalità sono diversi ma vengono applicati spesso congiuntamente”. Si veda anche A. MELONCELLI, *Il controllo di proporzionalità e la giurisprudenza comunitaria in materia fiscale*, in *Riv. dir. trib.*, 2005, I, 779 ss.

²³¹ L'esame della giurisprudenza (nazionale ed europea) e della dottrina (non tributarie) conferma tale orientamento. Ed invero, la giurisprudenza costituzionale italiana, con la pronuncia del 1° giugno 1995, n. 220, in tema di esercizio del potere disciplinare nel rapporto di lavoro, afferma che: “il principio di proporzione ...rappresenta una diretta espressione del generale canone di ragionevolezza (ex art. 3 Cost.)”. Ugualmente la stessa Corte costituzionale si è espressa nella sentenza 18 gennaio 1991, n. 16 e nella sentenza 21 gennaio 1999, n. 2. Tra gli amministratori si veda E. CASETTA, *Manuale di diritto amministrativo*, Milano, 2015, 563, secondo il quale “Il principio di logicità -congruità

vadano tenuti concettualmente distinti²³². Ciò che distingue, infatti, i due principi è, a parere della scrivente, l'ambito di operatività.

Si parla, infatti, di ragionevolezza²³³ - quale limite attinente al contemperamento degli interessi in gioco - quando l'emissione dell'atto, nel quale si estrinseca l'esercizio del potere conoscitivo e di controllo dell'Amministrazione finanziaria, si giustifichi alla luce del suddetto bilanciamento ossia quando l'interesse pubblico a realizzare il risultato perseguito risulti prevalente rispetto all'interesse privato²³⁴. Mentre, si parla di proporzionalità²³⁵ - quale limite attinente alla scelta dei poteri esercitabili - quando il mezzo utilizzato dall'Amministrazione nell'esercizio del proprio

racchiude... anche quello di proporzionalità"; F. MERUSI, *Ragionevolezza e discrezionalità amministrativa*, Napoli, 2011, 44-45 secondo il quale il principio di proporzionalità una "particolare e qualificata manifestazione della razionalità necessaria per esercitare un potere discrezionale". Nello stesso senso, si veda anche A. SANDULLI, voce *Proporzionalità*, in *Dizionario di diritto pubblico*, diretto da S. CASSESE, cit., 4643 ss. Per la giurisprudenza europea, invece, si rimanda a G. TESAURO, *Diritto comunitario*, 3^a ed., Padova, 2003, 107-108, secondo il quale, nell'applicazione datane dalla Corte di giustizia CE, il principio della proporzionalità "spesso si risolve in un criterio di ragionevolezza".

²³² La dottrina tributaria sottolinea invece il forte nesso tra i due concetti. In tal senso, si veda, *ex multis*, A. MONDINI, *Contributo allo studio del principio di proporzionalità nel sistema dell'Iva europea*, Roma, 2013, 33 il quale afferma che il principio di proporzionalità "presenta forti legami con i principi di razionalità e ragionevolezza"; G. VANZ, *I poteri conoscitivi e di controllo dell'amministrazione finanziaria*, cit., 187 ss..

²³³ Sul principio di ragionevolezza dell'azione amministrativa, si veda P.M. VIPIANA, *Introduzione allo studio del principio di ragionevolezza*, Padova, 1993; G. LOMBARDO, *Il principio di ragionevolezza nella giurisprudenza amministrativa*, in *Riv. trim. dir. pubbl.*, 1997, 421 ss.; G. MORBIDELLI, *Il principio di ragionevolezza nel procedimento amministrativo*, in AA.Vv., *Scritti in onore di G. Guarino*, vol. III, Padova, 1998; G. CORSO, *Il principio di ragionevolezza nel diritto amministrativo*, in *Ars Interpretandi*, 2002, 7, 437-451; F. MERUSI, *Ragionevolezza e discrezionalità amministrativa*, cit., *ad vocem*; F. ASTONE, *Il principio di ragionevolezza*, in AA.Vv., *Studi sui principi del diritto amministrativo*, a cura di M. RENNA - F. SAITTA, Milano, 2012, 371 ss.

²³⁴ Cfr., G. MOSCHETTI, *Il principio di proporzionalità come "giusta misura" del potere nell'evoluzione del diritto tributario*, Padova, 2017, 79.

²³⁵ Sul principio in esame, si rinvia, senza pretesa di esaustività, ai seguenti contributi: A. SANDULLI, *La proporzionalità nell'azione amministrativa*, Padova, 1998; S. VILLAMENA, *Contributo in tema di proporzionalità amministrativa*, Milano, 2008; S. COGNETTI, *Principio di proporzionalità. Profili di teoria generale e di analisi sistematica*, Torino, 2010; D.U. GALETTA, *Il principio di proporzionalità*, in *Codice dell'azione amministrativa*, a cura di M.A. SANDULLI, Milano, 2010, 110 ss.; ID., *Il principio di proporzionalità*, in AA.Vv., *Studi sui principi del diritto amministrativo*, a cura di M. RENNA - F. SAITTA, cit., 389 ss.

potere sia adeguato al fine, ossia l'atto o comportamento sia adeguato alla realizzazione del risultato (ragionevolmente) perseguito²³⁶.

Tali considerazioni teoriche si traducono nella previsione di specifici vincoli normativi a carico dell'Amministrazione finanziaria.

Ed invero, il rispetto del principio di proporzionalità comporta ad esempio che, l'esercizio di un accesso, ispezione o verifica sia necessario *“sulla base di esigenze effettive di indagine e controllo sul luogo”* (come previsto all'art. 12, 1° comma Statuto dei diritti del contribuente).

L'assenza di tale necessità, ossia la possibilità di acquisire le medesime informazioni ricorrendo a mezzi meno intrusivi, comporta la violazione non soltanto della norma di legge ma anche del principio in parola e quindi determina un'illegittimità istruttoria²³⁷.

Allo stesso modo, deve ragionarsi in termini di ragionevolezza, ogni qualvolta che, ad esempio, la Guardia di Finanza richieda, a norma dell'art. 63 del d.p.r. n. 633 del 1972 (quanto all'iva) e dell'art. 33 del d.p.r. n. 600 del 1973 (quanto alle imposte sui redditi), l'autorizzazione dell'autorità giudiziaria per l'utilizzazione e la trasmissione di documenti, dati e notizie acquisiti in veste di polizia giudiziaria ai fini dell'accertamento dei redditi del contribuente sottoposto ad indagini. In tale ipotesi, non si discute sull'adeguatezza del mezzo conoscitivo rispetto al fine perseguito, ma della concreta utilità dei dati raccolti ai fini del perseguimento dell'interesse fiscale al controllo del singolo contribuente. In altri termini, il sacrificio dell'interesse privato alla riservatezza è sicuramente meno rilevante rispetto alla realizzazione dell'interesse pubblico a ottenere il risultato perseguito?

²³⁶ Cfr., G. VANZ, *I principi della proporzionalità e della ragionevolezza nelle attività conoscitive e di controllo dell'amministrazione finanziaria*, cit., 1925. In proposito, sottolinea lo stesso Autore, la Corte di giustizia ha incluso nel diritto comunitario il principio della proporzionalità proprio quale principio fondamentale degli ordinamenti giuridici nazionali. Non è quindi privo di rilievo il fatto che di tale principio la Corte di giustizia abbia più volte fatto applicazione proprio con riguardo a violazioni di diritti fondamentali dell'individuo (in tal senso, si veda CGUE, 2 marzo 2010, C-135/08, *Janko Rott- mann c. Freistaat Bayern*).

²³⁷ Secondo G. VANZ, *I principi della proporzionalità e della ragionevolezza nelle attività conoscitive e di controllo dell'amministrazione finanziaria*, cit., 1930, una violazione simile comporterebbe l'illegittimità derivata dell'atto impositivo. Dell'invalidità derivata dell'atto impositivo si dirà meglio nel successivo par. 4 del presente capitolo.

Una tale ponderazione tra interessi costituzionali non può che essere effettuata dall'autorità giudiziaria la quale confermerà ovvero negherà l'autorizzazione ogniqualevolta che la richiesta formulata dalla Guardia di finanza non appaia di alcuna apprezzabile utilità all'effettuazione dei controlli fiscali amministrativi sul contribuente²³⁸.

Dunque, alla luce di quanto evidenziato, appare chiaro come, i principi della proporzionalità e della ragionevolezza giochino un ruolo non indifferente, non soltanto quali limiti all'esercizio "discrezionale" dei poteri istruttori dell'Amministrazione finanziaria ma, più largamente, in quell'incessante dialettica tra autorità amministrativa e libertà privata.

Va da sé che, rispettati i sopra richiamati limiti (e tutte le disposizioni costituzionali e di legge in materia), l'Amministrazione finanziaria possa sentirsi "libera" di poter esercitare il potere attribuitale e di vagliare tutte le possibili soluzioni conformi alla legge (rispondenti alla finalità del potere, proporzionate, ecc.)²³⁹.

2. LE SITUAZIONI GIURIDICHE SOGGETTIVE DEI PRIVATI COINVOLTE NELL'ESERCIZIO DEI POTERI ISTRUTTORI DELL'AMMINISTRAZIONE FINANZIARIA. PREMessa.

La funzionalizzazione dell'agire amministrativo tributario al perseguimento dell'interesse fiscale enucleato all'art. 53 Cost. implica il

²³⁸ Cfr., G. VANZ, *I principi della proporzionalità e della ragionevolezza nelle attività conoscitive e di controllo dell'amministrazione finanziaria*, cit., 1927.

²³⁹ Cfr., G. VANZ, *Poteri istruttori*, cit.. Come acutamente rileva F. GALLO, *Contraddittorio procedimentale e attività istruttoria*, cit., 10467 ss. "è discrezionale il potere che è in parte vincolato e in parte libero. I vincoli derivano dalla legge (solo per fare un esempio, si pensi, quanto all'iva, ai vincoli imposti dall'art. 52 del d.p.r. n. 633 del 1972) e dai ricordati principi generali del diritto (proporzionalità, ragionevolezza, normalità, adeguatezza ecc.). La parte libera è quella che il legislatore non ha riempito, demandando le relative scelte all'autorità amministrativa, che in quell'ambito è, appunto, libera (allo stesso modo del legislatore che ha «rinunciato» a scegliere in favore dell'amministrazione). La parte lasciata libera è per definizione insindacabile. È cioè quella parte che attiene al merito o all'opportunità che dir si voglia del provvedimento... L'esercizio di qualsiasi potere conoscitivo e di controllo è, dunque, sempre astrattamente sindacabile, perché è sempre astrattamente configurabile una violazione della legge e dei principi – e cioè della parte vincolata del potere – da parte dell'Amministrazione finanziaria. Quel che non può mai essere sindacato è il merito del provvedimento che dispone l'esercizio del potere, e cioè la parte libera del potere, quella che residua una volta che l'amministrazione abbia rispettato tutte le leggi e tutti i principi".

riconoscimento in capo all'Amministrazione finanziaria della cd. "potestà di imposizione", ossia di un potere autoritativo idoneo ad incidere unilateralmente la sfera del privato al fine di porre in essere la sua funzione impositiva.

Ma quali posizioni del contribuente possono essere concretamente incise dall'esercizio del potere istruttorio tributario, volto al controllo della correttezza dell'adempimento dell'obbligazione tributaria che, per quanto vincolato, presenta dei margini di "discrezionalità"?

Se ci si riferisse al solo dato costituzionale (art. 113, 1° comma Cost.²⁴⁰) sarebbe facile desumere che il privato vanta, nei confronti della Pubblica amministrazione e della sua attività, due distinte posizioni giuridiche: quella del diritto soggettivo e dell'interesse legittimo²⁴¹.

²⁴⁰ L'art. 113, 1° comma Cost. recita, infatti, che: "contro gli atti della pubblica amministrazione è sempre ammessa la tutela giurisdizionale dei diritti e degli interessi legittimi dinanzi agli organi di giurisdizione ordinaria o amministrativa". Accanto a tale articolo si possono ricordare anche, l'art. 24 in base al quale "tutti possono agire in giudizio a tutela dei propri diritti ed interessi legittimi", e l'art. 103 in base al quale "Il Consiglio di Stato e gli altri organi di giustizia amministrativa hanno giurisdizione per la tutela nei confronti della pubblica amministrazione degli interessi legittimi e, in particolari materie indicate dalla legge, anche dei diritti soggettivi". Precisa in tal senso parte della dottrina amministrativa che il riconoscimento di tali posizioni soggettive si poteva desumere già prima dell'entrata in vigore della Costituzione da altre fonti normative quali: l'art. 2 della L. 20 marzo 1865, n. 2248, All. E (legge abolitiva del contenzioso amministrativo) e l'art. 3 L. 31 marzo 1889, n. 5992 (legge istitutiva della IV Sezione del Consiglio di Stato) poi divenuto art. 26 del r.d. 26 giugno 1924, n. 1054 (T.U. Cons. Stato). Cfr., A. ZITO – M.R. SPASIANO, *L'ambito della giurisdizione del giudice amministrativo*, in AA.Vv., *Giustizia amministrativa*, a cura di F.G. SCOCA, Torino, 2017, 79.

²⁴¹ Il fine della presente trattazione non permette di soffermarsi a lungo in tema di diritto soggettivo. Tuttavia, è bene precisare che si parla di diritto soggettivo quando l'assetto degli interessi in gioco è interamente regolamentato dalla legge ed il privato può quindi pretendere dall'Amministrazione il soddisfacimento del proprio interesse sostanziale quale risultante dalla legge. Si parla invece di interesse legittimo quando l'assetto degli interessi in gioco non è interamente regolamentato dalla legge ma alcune scelte sono demandate all'apprezzamento discrezionale dell'amministrazione (e dunque, in parte ad una sua libera determinazione) per cui il privato non può pretendere il soddisfacimento del proprio interesse sostanziale (ciò avviene quando l'interesse del privato coincide con l'interesse pubblico) e a tutela di questa possibilità vi è appunto l'interesse legittimo. Cfr. G. VANZ, *I poteri conoscitivi e di controllo dell'amministrazione finanziaria*, cit., 246.

In altre parole, come evidenzia autorevole dottrina amministrativa, "una situazione giuridica attiva viene a configurarsi come vero e proprio diritto soggettivo in tutti i casi in cui, in virtù dell'attribuzione diretta di un bene della vita da parte di una norma di relazione deputata alla regolamentazione dei rapporti inter privati (tra cittadino e Pubblica Amministrazione)-, la sua tutela non necessita dell'intermediazione della P.A. in

Tale deduzione, per quanto incontestabile, deve tuttavia essere contestualizzata nell'ambito di quella complessa attività che l'Amministrazione finanziaria pone in essere per la determinazione del “giusto” tributo.

Se nell'emanazione del provvedimento impositivo al Fisco è preclusa ogni scelta dispositiva nella determinazione del carico fiscale, con la conseguenza che, il contribuente vanta nei confronti del primo il diritto soggettivo alla giusta imposizione, nella precedente fase delle indagini, invece l'Autorità amministrativa, come più volte evidenziato, dispone di un margine di “discrezionalità” in ordine alle proprie scelte finalizzato a perseguire la migliore soluzione rispondente ai criteri di buon andamento ed imparzialità. Idoneo, quindi, a far nascere in capo al contribuente la pretesa a che l'Amministrazione operi legittimamente. In tale ambito, il margine discrezionale dell'Amministrazione finanziaria sembrerebbe far sorgere in capo al contribuente una posizione di interesse legittimo e non già di diritto soggettivo²⁴².

*quanto vede direttamente garantita, in modo pieno ed immediato, la soddisfazione dell'interesse giuridico ed il conseguimento del connesso risultato. Viceversa, viene in rilievo una situazione d'interesse ogni volta in cui il risultato (ossia il bene) ai quali il titolare tende, non sia garantito dalla legge in modo diretto, ma necessiti dell'intermediazione dell'esercizio del potere amministrativo, guidato da norme di azione tese al perseguimento dell'interesse pubblico”. Cfr., F. CARINGELLA, *Manuale di diritto amministrativo*, Roma, 2012.*

Per approfondimenti su tali argomenti, si veda, *ex multis*, A. TORRENTE – P. SCHLESINGER, *Manuale di diritto privato*, Milano, 2015, 75; AA.Vv., *Lineamenti di diritto privato*, a cura di M. BESSONE, Torino, 2013, 40 ss.; C. TURCO, *Lineamenti di diritto privato*, Milano, 2011, 59 ss.; W. CESARINI SFORZA, voce *Diritto soggettivo*, in *Enc. dir.*, vol. XII, Milano, 1964, 659 ss.; V. FROSINI, voce *Diritto soggettivo*, in *Noviss. Dig. It.*, vol. V, Torino, 1960, 1047 ss.; G. BIGLIAZZI, voce *interesse legittimo (diritto privato)*, in *Dig. disc. priv., sez. civ.*, Vol. IX, Torino, 1993, 541; D. SORACE, *Diritto delle amministrazioni pubbliche*, Bologna, 2002, 361 ss.; F.G. SCOCA, *Contributo sulla figura dell'interesse legittimo*, Milano, 1990; ID., *L'interesse legittimo: storia e teoria*, Torino, 2017.

²⁴² La posizione dominante in dottrina ritiene che a fronte del potere discrezionale possono sussistere soltanto interessi legittimi, mentre innanzi all'attività vincolata potrebbero aversi diritto soggettivi o interessi legittimi a seconda che la norma sia rivolta a tutelare in via primaria e diretta l'interesse privato o l'interesse pubblico. Cfr., M.A. SANDULLI, *Manuale di diritto amministrativo*, Napoli, 1989, 112.

Nella dottrina tributarista, è posizione pressoché unanime qualificare come diritto soggettivo la situazione del contribuente a dronte della potestà di imposizione. Cfr., *ex multis*, P. RUSSO, *Diritto e processo nella teoria dell'obbligazione tributaria*, Milano,

Sul riconoscimento in capo al contribuente di una posizione giuridica di interesse legittimo durante l'espletamento dell'attività conoscitiva e di controllo da parte dell'Amministrazione finanziaria non vi è unanimità in dottrina.

Secondo parte della stessa, la vicenda che porta il titolare di un diritto soggettivo assoluto (come nel caso una libertà individuale) a contrapporre all'esercizio discrezionale del potere amministrativo non già il diritto stesso, ma un interesse legittimo, è spiegata in termini di "degradazione"²⁴³ del diritto a interesse legittimo²⁴⁴.

1969, 373 ss.; E. NUZZO, *Modelli ricostruttivi della forma del tributo*, Padova, 1990; R. LUPI, *Manuale di diritto tributario, Parte generale*, Milano, 2002.

²⁴³ Cfr., G. VANZ, *I poteri conoscitivi e di controllo dell'amministrazione finanziaria*, cit., 251 ss.. E' bene precisare sin da subito che tale formula, invalsa nella pratica giurisprudenziale ed utilizzato anche dalla dottrina più autorevole con valenza sintetica (cfr., M.S. GIANNINI, *Diritto amministrativo*, Milano, 1988, *passim*), risulta oggi secondo la dottrina maggioritaria impropria. La teoria della degradazione non è stata, infatti, immune da critiche sul piano teorico (fra tutti, si veda, M.S. GIANNINI, *Diritto amministrativo*, cit., 83 ss.; D. SORACE, *Diritto delle amministrazioni pubbliche*, cit., 383-384). Si è (sinteticamente) osservato che: a) l'estinzione del diritto si verifica solo in taluni casi (come nell'espropriazione) mentre nella maggior parte dei casi si parla di "compressione"; b) che l'interesse legittimo sorge con l'avvio del procedimento e non con la successiva adozione del provvedimento (in questo senso, si veda S. BURELLI, *La responsabilità civile da atto o attività istruttoria illegittima*, in AA.Vv., *La responsabilità civile dell'amministrazione finanziaria*, cit., 11 ss. la quale sottolinea che, in realtà, l'interesse legittimo sorge prima dell'emissione del provvedimento amministrativo ma si attualizza nel momento in cui l'azione amministrativa ha inizio con la conseguenza che, il privato si trova ad essere contemporaneamente titolare di un diritto soggettivo sostanziale ed di un interesse legittimo a che la Pubblica amministrazione eserciti correttamente i propri poteri. Nello stesso senso, F. CARINGELLA, *Corso di diritto amministrativo*, Milano, 2011, 39); c) che almeno per un certo tempo le due posizioni coesistono; d) che nei confronti dei terzi, il privato mantiene comunque la sua posizione di diritto soggettivo sia prima che dopo l'adozione del provvedimento.

²⁴⁴ Cfr., G. VANZ, *Poteri istruttori*, cit. Della stessa opinione anche, A. FANTOZZI, *I rapporti tra fisco e contribuente nella nuova prospettiva dell'accertamento tributario*, cit., 238; L. SALVINI, *La partecipazione del privato all'accertamento*, cit., 348 ss.; R. LUPI, *Diritto tributario*, cit., 445; M.T. MOSCATELLI, *Discrezionalità dell'accertamento tributario e tutela del contribuente*, cit., 1116; F. GALLO, *L'istruttoria nel sistema tributario*, cit., 32; ID., *Contraddittorio procedimentale e attività istruttoria*, in cit., 10467 ss., il quale afferma che "Se la legge attribuisce all'autorità amministrativa il potere di entrare in casa mia contro la mia volontà (magari buttando giù la porta), di aprire la cassaforte, i miei armadi e i cassetti, di leggere la mia corrispondenza, il tutto legittimamente, come può dirsi che io abbia un diritto soggettivo indegradabile, e cioè come direbbero i vecchi manuali, sia «signore di quel luogo»? Come può dirsi, insomma, che io abbia la piena disponibilità giuridica del bene protetto, se l'autorità può fare

In altri termini, i diritti del contribuente (come ad esempio il diritto all'inviolabilità del domicilio ed il diritto alla segretezza della corrispondenza, di natura costituzionale) degradano a meri interessi legittimi – di fronte alla preminenza che la legge riconosce all'interesse collettivo dell'Amministrazione finanziaria – ma non cessano di avere giuridica rilevanza²⁴⁵.

Tuttavia, la degradazione del diritto del privato è legittima fin tanto che siano rispettati i canoni legislativamente previsti per l'esercizio di quel determinato potere da parte dell'Amministrazione procedente.

Dunque, fatto salvo il caso in cui l'attività dell'Amministrazione si ponga al di fuori dei poteri attribuiti dalla legge (come ad esempio nel caso in cui manchi o sia nullo il provvedimento dispositivo del controllo) – ipotesi nella quale il privato conserva l'originaria posizione di diritto soggettivo²⁴⁶ - deve ritenersi che ai poteri di controllo tributari, pur se incidenti su diritti individuali di libertà, il privato contrapponga normalmente una posizione di interesse legittimo²⁴⁷.

Diversamente, altra parte della dottrina sostiene che, durante la fase istruttoria, il diritto soggettivo del contribuente possa, in ragione delle

esattamente il contrario di ciò che vorrei? Del diritto soggettivo, a ben vedere, resterebbe soltanto il nome: se esso, come ho appena detto, è una situazione di immunità dal potere, e cioè una situazione riguardo alla quale la legge non prevede alcuna interferenza del potere pubblico, è evidente che in tali casi esso è degradabile a interesse legittimo, se così vogliamo ancora chiamare una posizione che può anche portare al soddisfacimento dell'interesse del privato, ma solo se e in quanto questo coincida con l'interesse pubblico in funzione del quale il potere (discrezionale) è dalla legge previsto e attribuito”.

²⁴⁵ Precisa in tal senso, B. SANTAMARIA, *Le ispezioni tributarie*, cit., 115 che tali diritti, momentaneamente contratti, sono destinati a riespandersi una volta concluso l'iter ispettivo. Ad ogni modo, a tali interessi è riconosciuta una tutela indiretta avente ad oggetto la conformità dell'azione amministrativa alla legge.

²⁴⁶ In questo caso, infatti, precisa G. FALSITTA, *Manuale di diritto tributario. Parte generale*, cit., 545, il privato conserva l'originaria posizione di diritto soggettivo, come conseguenza del fatto che, in tal caso, il privato non si rapporta con l'esercizio di un potere pubblicistico, ma con una mera attività materiale, in tutto equiparabile a quella di un qualsiasi soggetto privato. Cfr., anche, P. VIRGA, *Diritto amministrativo*, Milano, 2001, 113.

²⁴⁷ Cfr., G. VANZ, *I poteri conoscitivi e di controllo dell'amministrazione finanziaria*, Padova, 2012, 250.

esigenze sottese all'azione dell'Amministrazione finanziaria, essere “compresso”, ma giammai degradato ad interesse legittimo²⁴⁸.

Secondo tale ricostruzione, dunque, non sarebbe possibile riconoscere in capo al privato un interesse legittimo poiché, seppur marginalmente discrezionale, l'attività fiscale è volta a tutelare in via primaria e diretta l'interesse pubblico²⁴⁹.

In altre parole, l'Amministrazione finanziaria, nel perseguire aprioristicamente l'interesse fiscale dello Stato comunità, può operare, caso per caso, delle valutazioni (discrezionali) per raggiungere il proprio fine che tuttavia non impattano sui diritti (soggettivi) del privato a tal punto da degradarli. In questa prospettiva, durante l'attività istruttoria, il contribuente rimane sempre titolare di un diritto soggettivo che viene temporaneamente “compresso” all'inizio della fase, in ragione di una effettiva funzionalità a conseguire interessi generali, per poi “riespandersi” alla fine della stessa²⁵⁰.

Rispetto alle posizioni dottrinali sopra esposte, si ritiene che l'impostazione maggiormente coerente con quanto l'elaborato intende dimostrare sia la seconda.

Anche le Sezioni Unite della Corte di Cassazione, con la sentenza del 16 marzo 2009, n. 6315 sembrano aderire a tale impostazione nella parte in cui statuiscono che le posizioni giuridiche pregiudicate da atti istruttori illegittimi hanno – “*natura non di interessi legittimi ma di diritti soggettivi*

²⁴⁸ Cfr., A.M. SANDULLI, *Manuale di diritto amministrativo*, cit., 112; M. NIGRO, *Giustizia amministrativa*, Bologna, 1983, 188.

Anche P. RUSSO, *L'ampliamento della giurisdizione tributaria e del novero degli atti impugnabili: riflessi sugli organi e sull'oggetto del processo*, in *Rass. trib.*, 2009, n. 3, 68 afferma perentoriamente che il quesito su quali situazioni giuridiche soggettive potessero trovare ingresso nel processo tributario non fosse suscettibile di avere altra risposta se non quella che oggetto di quest'ultimo erano sempre e solo diritti soggettivi. Contra, come noto e per tutti, C. GLENDI, *L'oggetto della giurisdizione tributaria*, cit., nonché F. TESAURO, *Gli atti impugnabili e i limiti della giurisdizione tributaria*, in *Giust. trib.*, 2007, n. 1, 9 ss..

²⁴⁹ Cfr., A. PODDIGHE, *Giusto processo e processo tributario*, cit., 188 il quale, aderendo alla definizione storica di discrezionalità dovuta (M.S. GIANNINI, *Diritto amministrativo*, Milano, 1970, 514) accoglie la tesi maggioritaria secondo cui è decisiva per la qualificazione della posizione del privato la struttura della fattispecie, nonché la modalità di produzione degli effetti giuridici: qualora la norma regoli il fatto senza riconoscere alla Pubblica Amministrazione alcun giudizio di valore per la ponderazione e la disposizione di interessi contrapposti, si è al cospetto di atti vincolati che incontrano diritti soggettivi.

²⁵⁰ Cfr., Cass., SS.UU., 16 marzo 2009, n. 6315.

non degradabili, dal momento che le norme che disciplinano l'attività di verifica sono preordinate alla tutela di libertà individuali costituzionalmente garantite (inviolabilità del domicilio, esercizio dell'attività economica privata, segreto professionale, integrità della corrispondenza, ecc.) e le condizioni fissate dalla disciplina sui controlli fiscali per la temporanea limitazione di quelle libertà non sono idonee a modificare la originaria consistenza di diritto soggettivo delle stesse”.

Pertanto, affermare che il contribuente gode di una posizione generale di diritto soggettivo, in relazione al bene della vita, che l'esercizio del potere istruttorio comprime, sul piano della tutela, significa ricondurre al giudice ordinario (o al giudice tributario) la tutela del diritto (leso) durante l'esercizio del potere amministrativo e, per contro, “dimettere” il giudice amministrativo dal prendere qualunque decisione in una materia che Questi non conosce(rebbe) se non si trattasse (della tutela) di interessi legittimi²⁵¹.

2.1. L'ATTIVITÀ CONOSCITIVA: I DIRITTI E GLI INTERESSI COINVOLTI.

Giunti a questo punto della trattazione, prima di analizzare più nel dettaglio, in che modo il contribuente possa tutelare la propria posizione (eventualmente lesa) nel procedimento istruttorio tributario, occorre individuare quali situazioni giuridiche siano in concreto coinvolte nell'esercizio dell'attività conoscitiva (prima) ed di quella istruttoria-investigativa (poi).

Di norma, infatti, l'attività conoscitiva tributaria si esprime in una serie di poteri che impongono²⁵² al soggetto passivo un *facere*, quando

²⁵¹ Maggiori riflessioni sul punto, saranno effettuate nel Capitolo 3° e 4° al quale si rimanda per maggiori chiarimenti. Per quel che interesse, si ripropone di seguito, in tema di riparto di giurisdizione tra giudice ordinario e giudice amministrativo, un vecchissimo scritto di L. MORTARA, *Commento del codice e delle leggi di procedura*, Torino, 1905, 28 ss. nel quale veniva affermato che: “La giurisdizione amministrativa, negli Stati liberi è sempre una parte della funzione giurisdizionale civile, rappresenta cioè un adattamento ulteriore di questa funzione a bisogni nuovi della evolvendosi attività politico sociale”.

²⁵² Il contribuente che riceva dall'Amministrazione finanziaria una specifica richiesta è tenuto a collaborare con la stessa a pena di sanzioni. In particolare, i documenti non esibiti seppur richiesti non potranno essere presi in considerazione in favore del contribuente né in sede amministrativa né in sede contenziosa salvo che il contribuente non dimostri che la mancata esibizione è avvenuta per una causa a lui non imputabile. Cfr., in tal senso, R.

l'Amministrazione finanziaria invita il contribuente a comparire per fornire informazioni o chiarimenti (*ex art. 32, 1° comma, n. 2 D.P.R. n. 633 del 1973*) un *dare*, quando venga richiesto al contribuente la trasmissione di dati e notizie o di un documento (*ex art. 32, 1° comma, n. 5, 6, 8, 8-bis e 8-ter D.P.R. n. 633 del 1973*)²⁵³, ovvero un *pati* quando il contribuente subisca un accesso ispettivo (*ex artt. 33, 1° comma D.P.R. n. 600 del 1973, 52 D.P.R. n. 633 del 1972 e 12, L. n. 212 del 2000*) da parte dell'Amministrazione finanziaria²⁵⁴ e/o, a norma dell'art. 3 del D.P.R. n. 633 del 1972, della

MICELI, *L'attività istruttoria tributaria*, in AA.Vv., *Diritto tributario*, cit., 641. È pur vero che, le leggi tributarie non prevedono solo l'invio di "inviti a comparire" finalizzati all'acquisizione di conoscenze fiscalmente rilevanti, accompagnati dall'irrogazione di sanzioni se non ottemperati, ma talora anche inviti volti all'istaurazione di un contraddittorio con il contribuente per la definizione bonaria di un potenziale conflitto con il contribuente su dati ed elementi già conosciuti dall'Ufficio. Si tratta di quanto previsto da: gli artt. 5 e 6 D.lgs. 19 giugno 1997, n. 218 (in materia di accertamento con adesione); l'art. 10, comma 3-*bis* L. 8 maggio 1998, n. 146 (in tema di accertamenti fondati su studi di settore); l'art. 38, comma 6° D.P.R. n. 600 del 1973 (in tema di accertamento sintetico del reddito delle persone fisiche). Così, S. LA ROSA, *Principi di diritto tributario*, Torino, 2016, 302.

²⁵³ Come evidenzia attenta dottrina, l'Amministrazione finanziaria può in realtà venire a conoscenza di fatti ed atti fiscalmente rilevanti anche senza assumere alcuna iniziativa. Invero, l'Amministrazione finanziaria, senza esercitare alcun potere, viene a conoscenza di dati e notizie direttamente tramite il contribuente che ottempera ai propri obblighi fiscali come ad esempio, la presentazione della dichiarazione dei redditi e dell'Iva, al registrazione di atti etc. Sul punto, si veda, F. LEVI, *L'attività conoscitiva della pubblica amministrazione*, cit., 32 ss.; S. LA ROSA, *Amministrazione finanziaria e giustizia tributaria*, cit., il quale distingue tra attività conoscitive tributarie autoritative e non autoritative a seconda che derivino dall'esercizio o meno di poteri specificatamente volti alla loro acquisizione.

²⁵⁴ Per contrastare il fenomeno dell'evasione fiscale e garantire una più efficace attuazione del tributo, il legislatore ha (di recente) assegnato all'Ente impositore nuove e più estese competenze investigative che gli consentono di promuovere un'attività di controllo maggiormente incisiva. Ci si riferisce ad esempio, alla nuova disciplina dell'accertamento sintetico tributario che consente all'Ufficio procedente di rideterminare il reddito complessivo del contribuente non solo sulla base del contenuto induttivo degli elementi indicativi di capacità contributiva ma anche sulla base delle spese effettuate dal privato nel periodo di imposta accertato; o alla possibilità di emettere avvisi di accertamento parziali sulla base delle prove raccolte tramite indagini finanziarie, inoltre di questionari, richieste di informazioni, inviti a comparire etc. Ed ancora, a partire dal 1° gennaio 2011, l'Agenzia delle entrate emette avvisi di accertamento esecutivi (per approfondimenti, si rinvia, *ex multis*, A. CARINCI, *Prime considerazioni sull'avviso di accertamento esecutivo ex D.L. n. 78/2010*, in *Riv. dir. trib.*, 2011, I, 159 ss.) e, a partire dal 1° aprile 2012, si occupa di reclamo e mediazione tributaria (sul punto, si veda, *ex multis*, M. BASILAVECCHIA, *Reclamo, mediazione fiscale e definizione delle liti pendenti*, in *Corr. trib.*, 2011, 2493).

Guardia di Finanza²⁵⁵, corpo militare ausiliario²⁵⁶ che coopera con l'Ufficio procedente.

Tradizionalmente, i poteri istruttori così individuati si classificano sulla base del luogo del loro esercizio ossia: presso l'Ufficio, presso il contribuente o presso terzi²⁵⁷.

Nell'ambito dei poteri esercitabili presso l'Ufficio ovvero presso terzi, l'Amministrazione finanziaria può servirsi della collaborazione del contribuente²⁵⁸ o di un soggetto terzo (con il quale il primo intrattiene rapporti rilevanti ai fini dell'imposizione fiscale)²⁵⁹ per l'acquisire elementi utili ai fini dell'indagine in corso.

²⁵⁵ Le funzioni istituzionali della Guardia di Finanza sono enunciate nell'art. 1, 2° comma, L. 23 aprile 1959, n. 189, recentemente specificate anche dall'art. 2, D.Lgs. 16 marzo 2011, n. 68 nonché dalla Circ. Guardia di Finanza, n. 1/2008.

In dottrina, sulle attività che competono alla Guardia di Finanza, si veda, F. TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario*, Torino, 2001, I, 192 ss.; G. FALSITTA, *Corso istituzionale di diritto tributario*, Padova, 2012, 289 ss.; D. GANDINI, *I soggetti*, in AA.Vv., *Il giusto procedimento tributario. Principi e discipline*, a cura di A. MARCHESELLI, Padova, 2012, 199; B. SANTAMARIA, *Le ispezioni tributarie*, cit., 88 ss.

²⁵⁶ E' bene precisare in tal senso che parte della dottrina ritiene che la funzione originariamente servente della Guardia di Finanza si sia oggi persa a favore di un ruolo da co-protagonista nell'esercizio della potestà impositiva. Essa può svolgere, infatti, indagini finalizzate alla tracciabilità dei flussi finanziari – strumento principe oggi giorno per procedere alla rettifica degli importi dichiarati – anche in assenza del preventivo avvio di una verifica fiscale e di comunicazione al contribuente. L'indagine esplorativa può, infatti, prendere avvio in qualunque momento e nei confronti di chiunque a prescindere dai criteri selettivi segnalati dal Ministero, se vi sono effettive esigenze investigative. In questi termini, M. PIERRO, *Il dovere di informazione dell'amministrazione finanziaria*, cit., 171. Nello stesso senso, si veda anche, E. DE MITA, *La Guardia di Finanza tra interesse fiscale e tutela del contribuente*, in ID., *Interesse fiscale e tutela del contribuente. Le garanzie costituzionali*, Milano, 2006, 319 il quale evidenzia che "l'attività apparentemente investigativa ma sostanzialmente impositiva della polizia tributaria è espressione di un potere proprio ...talvolta .. più forte dell'amministrazione stessa".

²⁵⁷ Trasversalmente a tali categorie si pongono le indagini creditizie e quelle finanziarie nonché lo scambio di informazioni. Cfr., R. MICELI, *L'attività istruttoria tributaria*, in AA.Vv., *Diritto tributario*, cit., 640 ss.

²⁵⁸ Cfr., R. MICELI, *L'attività istruttoria tributaria*, in AA.Vv., *Diritto tributario*, cit., 640 ss.

²⁵⁹ Ci si riferisce alla possibilità per l'Amministrazione finanziaria di esercitare poteri conoscitivi tributari anche nei riguardi, secondo quanto disposto dagli artt. 32 D.P.R. n. 600 del 1973 e 51 D.P.R. n. 63 del 1972, di soggetti diversi dal contribuente quali: le pubbliche amministrazioni, gli enti pubblici etc. che effettuino pagamenti o riscossioni per conto terzi; notai, procuratori del registro etc. che effettuino la trasmissione di copie di atti e documenti presso i medesimi depositati; le società commerciali e gli imprenditori per dati e notizie relativamente ai rapporti intercorsi con i clienti; qualsiasi altro soggetto che possa esibire o

L'esercizio di tali poteri si rivela particolarmente efficace non soltanto perché l'utilizzo di questi (poteri) sopperisce a tutte quelle ipotesi in cui la legge non consente l'esercizio della potestà di accesso, ma anche perché l'inottemperanza dell'obbligo (di comparizione e/o di esibizione) comporta per il contribuente, a norma dell'art. 11, 1° comma, D.Lgs. n. 471 del 1997, l'irrogazione di sanzioni amministrative²⁶⁰.

Proprio per questa ragione, l'invito a comparire del contribuente o la richiesta di presentazione di documenti devono necessariamente essere accompagnati da "un invito" contenente le ragioni di fatto e di diritto della richiesta di collaborazione a norma dell'art. 6, 1° e 2° comma dello Statuto.

Si tratta dunque di poteri che impongono al contribuente l'adempimento di una serie di prestazioni di fare o di dare che di fatto vincolano il comportamento dello stesso (come l'invio di questionari, l'invito ad esibire o trasmettere documenti e le richieste di informazioni, copie o documenti).

Tuttavia, non vi è unanimità in dottrina se tali poteri rientrino nell'ambito delle prestazioni personali di cui all'art. 23 Cost..

Secondo alcuni, tali poteri non inciderebbero direttamente nella sfera di libertà del privato²⁶¹ (ad eccezione dell'invito a comparire tutelato dall'art. 13 Cost.) e dunque non rientrerebbero nell'ambito dell'art. 23 Cost.²⁶².

In senso più garantista, si pone, invece, altra parte della dottrina (che qui si intende seguire) la quale rileva come "*l'essere costretti ad un adempimento* (non può che essere letto come) *una limitazione della propria sfera di libertà*"²⁶³. Dal momento che tali poteri impongono una prestazione

trasmette atti o documenti fiscalmente rilevanti. Cfr., S. La Rosa, *Principi di diritto tributario*, cit., 312.

²⁶⁰ Cfr., B. SANTAMARIA, *Le ispezioni tributarie*, cit., 194.

²⁶¹ Cfr. B. SANTAMARIA, *Le ispezioni tributarie*, Milano, 2008, 38.

²⁶² Nello stesso senso, si veda anche, si veda A. FEDELE, *Articolo 23 Cost.*, in *Commentario alla Costituzione*, cit., 44. Cfr., anche A.D. GIANNINI, *Inchieste pubbliche e inchieste nel pubblico interesse*, in *Cons. St.*, 1954, n. 11, 125.

²⁶³ Cfr., R. SCHIAVOLIN, *Le richieste di informazioni della Polizia tributaria e la tutela cautelare del giudice amministrativo ordinario*, in *Il Fisco*, 1988, n. 33, 5075. Sulla stessa scia, si veda anche A. PACE, *Problematica delle libertà costituzionali*, Padova, 1994, 175.

di fare o di dare che assume la *facie* di un vero e proprio obbligo per il contribuente e talora per i terzi ²⁶⁴ (tanto da essere prevista una sanzione in caso di inadempimento), questi non potrebbero che essere inquadrati nell'ambito costituzionale dell'art. 23 Cost.

Tali diritti e libertà fondamentali - costantemente coinvolti nel procedimento conoscitivo istruttorio - possono essere "limitati" nell'esercizio dei poteri autoritativi dell'Amministrazione finanziaria solo nel rispetto dei vincoli normativi imposti dalla legge e sulla base di una ponderazione degli interessi dalla stessa effettuate. Con la conseguenza che, come si vedrà più avanti, la lesione di tali diritti comporta una responsabilità per l'Ufficio procedente e quindi il diritto alla difesa del contribuente.

2.2. L'ATTIVITÀ DI INDAGINE: I DIRITTI E GLI INTERESSI COINVOLTI.

Come in precedenza evidenziato, l'articolo 32 D.P.R. n. 600 del 1973 individua tra i poteri spettanti all'Amministrazione finanziaria nel corso dell'attività istruttoria, anche quelli esercitabili direttamente presso il contribuente ossia il potere di accesso, ispezione e verifica.

L'esercizio di tali poteri, che consentono ai militari della Guardia di Finanza o ai funzioni dell'Ufficio procedente il potere di entrare (e di permanere) presso il domicilio o il luogo di svolgimento dell'attività economica del contribuente (potere di accesso²⁶⁵), al fine di ricercare ed acquisire dati, notizie ed informazioni fiscalmente utili (potere di ispezione) per verificare la correttezza del comportamento tenuto dal soggetto (potere di verifica)²⁶⁶, definiscono quell'attività più genericamente chiamata "ispezione tributaria"²⁶⁷.

²⁶⁴ Cfr., M. PIERRO, *Il dovere di informazione dell'amministrazione finanziaria*, cit., 165.

²⁶⁵ Tale potere è strettamente connesso con gli altri due poteri di ispezione e verifica. Non è infatti ipotizzabile l'esercizio del potere di accesso "fine a sé stesso" ossia non funzionale alla verifica ed al controllo di determinati dati. In tal senso, R. MICELI, *L'attività istruttoria tributaria*, in AA.VV., *Diritto tributario*, cit., 651.

²⁶⁶ Spesso, nel linguaggio giuridico, vengono utilizzati come sinonimi vocaboli quali inchiesta, verifica, indagine, ispezione che rientrano invece nel più complesso ed ampio concetto di attività investigativa tributaria. Tali termini non sono altro, infatti, che modi diversi di definire l'attività con la quale la Pubblica Amministrazione acquisisce elementi e

Nonostante il fine della presente trattazione non permetta di esaminare nel dettaglio la disciplina dei singoli poteri sopra descritti è tuttavia chiaro che tali poteri sono in grado di incidere direttamente su diritti costituzionalmente garantiti del contribuente.

Ed invero, consentire l'accesso di un terzo (*rectius*: uno dei soggetti legittimati) presso la dimora o il luogo di lavoro del contribuente, permettendo al funzionario di ispezionare tale sede privata e di verificare la correttezza dei dati in suo possesso con quelli rinvenuti durante la verifica, sono attività che si pongono in aperto conflitto con le libertà fondamentali dell'individuo: il diritto alla libertà personale (*ex art. 13 Cost.*), il diritto all'inviolabilità del domicilio (*ex art. 14 Cost.*) ed il diritto alla segretezza della corrispondenza (*ex art. 15 Cost.*).

Proprio in ragione di questa capacità d'incidere su tali situazioni giuridiche soggettive del privato, l'ispezione fiscale consta di due momenti fondamentali: il primo in cui il capo dell'Ufficio procedente emette l'ordine di ispezione nei confronti di un determinato soggetto ed il successivo momento in cui l'attività ispettiva viene materialmente eseguita dall'organo competente²⁶⁸. Entrambi questi momenti, poiché potenzialmente lesivi, almeno in potenza, di diritti inviolabili, soggiacciono a specifiche limitazioni.

Anzitutto il provvedimento ispettivo – che legittima l'accesso e le successive operazioni - segna il momento in cui sorge in capo al contribuente uno specifico obbligo di soggiacere all'attività ispettiva dell'Amministrazione finanziaria. È bene specificare che ciò, che determina la soggezione del contribuente all'ispezione, e che legittima quindi l'esercizio di tale potere istruttorio, non è l'ordine di ispezione in sé e/o la

dati utili all'attività amministrativa stessa. Così, S. BALDASSARRE, *Le ispezioni tributarie*, cit., 3.

²⁶⁷ Cfr., B. SANTAMARIA, *Le ispezioni tributarie*, cit., 42 ss.

²⁶⁸ Cfr., B. SANTAMARIA, *Le ispezioni tributarie*, cit., 44.

sua esibizione in sede di verifica, ma l'adozione di tale provvedimento da parte di un soggetto espressamente legittimato dalla legge²⁶⁹.

Si tratta, nel caso di accessi, ispezioni e verifiche presso il luogo di esercizio dell'attività lavorativa del contribuente, dell'autorizzazione amministrativa rilasciata dal Capo dell'Ufficio competente o del Comandante della Guardia di finanza ovvero, in presenza di gravi indizi, nel caso di una verifica fiscale presso la dimora o presso il locale adibito contestualmente ad abitazione privata e luogo di svolgimento dell'attività lavorativa, dell'autorizzazione giudiziale del Procuratore della Repubblica²⁷⁰.

Entrambe le autorizzazioni sono il frutto di un'attenta ponderazione (amministrativa o giudiziale) delle diverse posizioni giuridiche del contribuente coinvolte nel procedimento istruttorio. Ed invero, il fondamento dell'autorizzazione che legittima l'accesso nei luoghi adibiti esclusivamente all'esercizio dell'attività economica del contribuente trae la propria ragion d'essere non già dal (solo) art. 14 Cost., ossia dal diritto alla libera iniziativa economica del contribuente, ma anche dalle enunciazioni contenute all'art. 97 Cost., ossia dal principio dell'imparzialità e del buon andamento della Pubblica amministrazione²⁷¹.

²⁶⁹ In altre parole, tale atto (*rectius* provvedimento) è capace di degradare i diritti del contribuente e di costringerlo a subire l'attività d'indagine. Cfr., F. LEVI, *L'attività conoscitiva dell'Amministrazione tributaria*, cit., 240.

²⁷⁰ Cfr., R. MICELI, *L'attività istruttoria tributaria*, in AA.Vv., *Diritto tributario*, cit., 651.

²⁷¹ È opportuno in tal senso fare una precisazione. In caso di accessi presso studi di professionisti ovvero presso locali promiscui (ossia adibiti sia allo svolgimento di attività economiche sia ad abitazione – anche solo tra loro comunicanti: Cass. 20 febbraio 2013, n. 4140) le garanzie riconosciute ai contribuenti diventano più incisive. Nel primo caso, infatti, il legislatore ha dovuto temperare l'esigenza dell'accertamento con il segreto professionale cui sono tenuti i professionisti che, pur non rientrando tra i diritti costituzionalmente garantiti, è un obbligo deontologico oltre che giuridico. Tanto che, per accedere presso uno studio professionale non è sufficiente l'ordine critto del capo dell'ufficio ma occorre altresì la presenza fisica del professionista che possa opporre, ove serva, il segreto professionale.

Nel secondo caso invece, il legislatore ha dovuto innalzare la soglia di tutela in favore del contribuente per garantire che il diritto costituzionale all'inviolabilità del domicilio non fosse “compresso” senza opportune garanzie, prevedendo oltre all'ordine scritto del capo dell'Ufficio anche l'autorizzazione del giudice (Procuratore della Repubblica) – che nei fatti si sostanzia nell'apposizione di un “visto si autorizza” del magistrato in calce

In altre parole, la previsione dell'autorizzazione di competenza del capo dell'Ufficio si richiama ad un interesse di carattere generale piuttosto che ad una libertà individuale²⁷².

Diversamente, l'autorizzazione giudiziale è sintomatica di una circostanza straordinaria: l'estensione dell'ispezione tributaria alla dimora del contribuente²⁷³. In quest'ultimo caso, infatti, il potere amministrativo, incidendo su diritti inviolabili della persona (il diritto al domicilio), è soggetto ad una riserva di legge assoluta²⁷⁴.

Come anticipato, anche durante la materiale esecuzione dell'ispezione tributaria, gli Uffici sono tenuti a seguire determinate regole nel rispetto dei diritti e delle libertà coinvolte del contribuente.

Al diritto del contribuente di essere reso edotto, sin dall'inizio della verifica fiscale, delle ragioni di fatto e di diritto che l'hanno determinata e dell'oggetto di tale attività (*ex art. 12, 2° comma L. n. 212 del 2000 ed ex*

all'autorizzazione dell'Amministrazione finanziaria. Così, G. MELIS, *Lezioni di diritto tributario*, cit., 312.

²⁷² Cfr., P. VALENTE – S. STUFANO, *La tutela del contribuente nelle indagini tributarie*, Milano, 2015, 56. Si tratta di una tutela non particolarmente incisiva, giustificata dal fatto che, in questo tipo di locali, non si svolgono attività private del soggetto tanto da non trovare piena applicazione il principio di inviolabilità del domicilio. Peraltro, secondo la giurisprudenza, nel caso di una pluralità di accessi ispettivi, non occorre reiterare l'atto autorizzatorio per ogni singolo accesso se la verifica fiscale, data la sua complessità, richiede più accessi (così, Cass. 16 luglio 2013, n. 17357). Cfr., anche, G. MELIS, *Lezioni di diritti tributario*, cit., 311.

²⁷³ Secondo alcuni si parla in tale ipotesi di una riserva di giurisdizione. L'autorizzazione è, infatti, affidata ad un organo terzo rispetto all'Amministrazione procedente, ossia ad un organo che non è istituzionalmente preposto alla cura della razionale ed efficiente organizzazione interna degli uffici fiscali; inoltre, la riserva di giurisdizione rappresenta tradizionalmente una forma di garanzia della libertà della persona, ossia uno strumento che protegge il singolo da intrusioni indebite del pubblico potere nella propria sfera di libertà. Cfr., A. VIOTTO, *Sub. Artt. 13, 14, 15 Cost.*, in AA.Vv., *Commentario breve alle leggi tributarie. Diritto costituzionale tributario e Statuto del contribuente*, a cura di G. FALSITTA, Padova, 2011, 85 e 88; G. PORCARO, *Profili ricostruttivi del fenomeno della (in)utilizzabilità degli elementi probatori illegittimamente raccolti. La rilevanza anche tributaria delle (sole) prove «incostituzionali»*, in *Dir. prat. trib.*, 2005, I, 15 ss.

²⁷⁴ Tali riserve sono contenute negli artt. 13, 14 e 15 Cost. la cui disciplina è recepita nell'ordinamento tributario dall'art. 53 del D.P.R. n. 600 del 1973 che ricalca il contenuto delle norme costituzionali e stabilisce per i tre diritti inviolabili i casi in cui possono essere compressi e la riserva di giurisdizione per autorizzare la compressione. Cfr., R. MICELI, *Riflessioni sul rapporto tra le illegittimità istruttorie e l'accertamento della pretesa impositiva*, cit., 787.

art. 7, 1° comma L. n. 212 del 200 per tutti gli atti amministrativi emessi dall'Amministrazione finanziaria) corrisponde, infatti, l'obbligo in capo ai verificatori di esibire l'autorizzazione all'accesso.

Allo stesso modo, il rispetto del principio di proporzionalità e ragionevolezza, di cui si è detto nel par. 1.1.1. nonché dell'art. 12, 1° e 5° comma L. n. 212 del 2000, impone ai verificatori di condurre la verifica fiscale nei locali destinati all'esercizio dell'attività lavorativa del contribuente in modo da arrecare il minimo intralcio possibile allo svolgimento della stessa (salvo casi eccezionali ed urgenti adeguatamente documentati) e di non permanere presso tale sede per un periodo superiore, salvo casi di particolare complessità individuati dal capo dell'ufficio, a trenta giorni lavorativi²⁷⁵. Inoltre, sia che si tratti un accesso presso il locale adibito esclusivamente a luogo di lavoro che ad abitazione privata, se nel corso dell'acquisizione di dati o notizie emergono fatti che possono integrare un reato, è fatto l'obbligo (*ex art. 331 c.p.p.*) per il soggetto operante di darne immediata comunicazione all'autorità giudiziaria (mediante presentazione di denuncia). La presentazione della denuncia all'autorità giudiziaria segna il passaggio dalla competenza tributaria a quella penale.

Si tratta di un altro importante momento di ponderazione tra interessi contrapposti: la possibilità di utilizzare nel procedimento tributario gli elementi acquisiti in sede penale è, infatti, soggetta all'autorizzazione del Giudice (tributario) il quale, valutato quale interesse tra la segretezza delle indagini penali e l'esercizio della funzione fiscale prevalga nel caso concreto, potrà autorizzarne o negarne l'utilizzo²⁷⁶.

È quindi facile notare come, l'esecuzione materiale dell'attività ispettiva incida proprio su quegli stessi diritti fondamentali (strettamente

²⁷⁵ Cfr., B. SANTAMARIA, *Le ispezioni tributarie*, cit., 45.

²⁷⁶ Cfr., R. MICELI, *L'attività istruttoria tributaria*, in AA.VV., *Diritto tributario*, cit., 621.

attinenti all'esplicazione interna della personalità del soggetto²⁷⁷) che l'autorizzazione amministrativa o giudiziale ha inteso tutelare.

Tuttavia, nonostante tali diritti abbiano pieno valore nei confronti dell'Amministrazione finanziaria, questi possono talora essere derogati ove sussista un contrapposto interesse di carattere pubblico a cui la legge riconosce un grado di rilevanza più intenso rispetto a quello privato²⁷⁸.

Quando quindi l'organo competente ritiene sussistenti i presupposti legali per poter esercitare il proprio potere istruttorio-investigativo e sia preponderante la realizzazione dell'interesse pubblico, i diritti dell'inquisito, fino a quel momento inviolabili e pienamente garantiti, si "comprimono" temporaneamente (ma non cessano di avere giuridica rilevanza) e si "riespandono" una volta concluso l'*iter* ispettivo.

3. L'ATTIVITÀ TRIBUTARIA DI INDAGINE CONDOTTA SULLA BASE DI PROVVEDIMENTI INVALIDI. LE ILLEGITTIMITÀ ISTRUTTORIE. PREMessa.

Definite le regole dell'agire amministrativo nell'esercizio della funzione conoscitiva e di controllo, ed individuate le posizioni giuridiche soggettive dei privati sottoposti a tali attività, occorre a questo punto analizzare cosa accade quando l'Amministrazione finanziaria, nell'esecuzione dell'istruttoria tributaria, si discosti dal modello legale previsto e commetta una violazione: una illegittimità istruttoria.

Ciò che interessa in questa sede analizzare è, in prima battuta, l'incidenza che tali violazioni hanno sulla successiva (ed eventuale) definizione della pretesa impositiva e, in seconda battuta, la tutela del contribuente inciso nelle sue posizioni giuridiche soggettive da un illegittimo esercizio dei poteri istruttori.

Prima però di compiere tale duplice indagine, appare opportuno definire il concetto stesso di illegittimità istruttoria.

²⁷⁷ Sul punto si veda, C. MORTATI, *Istituzioni di diritto pubblico*, cit., 844; F. Moschetti, *Avviso di accertamento tributario e garanzie del cittadino*, cit., 918 ss.; I. MANZONI, *Potere di accertamento e tutela del contribuente*, cit., 213 ss.

²⁷⁸ Questo principio trova espresso riconoscimento nella stessa Costituzione all'art. 14 che nel definire la libertà personale inviolabile individua al contempo le ipotesi tassative in cui la norma possa essere derogata (ossia casi di incolumità pubblica, scopi sanitari, economici e fiscali).

La disciplina che definisce le modalità di esercizio dei poteri istruttori tributari, come già evidenziato nel par. 3 ss. del Capitolo I, è il frutto di un complesso temperamento tra i principi contenuti nell'art. 53 Cost. ed altri valori costituzionali, posti a presidio della corretta e legittima applicazione della funzione di accertamento.

In questo delicato bilanciamento di valori costituzionali differenti si trovano non soltanto le regole per l'esercizio dei poteri istruttori ma anche i limiti a tale esercizio²⁷⁹; l'attività conoscitiva e quella investigativa tributaria dovrebbero pertanto essere esercitate secondo quanto disposto dalla legge e nel modo in cui essa prescrive.

Dunque, secondo quanto poc'anzi evidenziato, la violazione delle norme che regolano l'esercizio dei poteri conoscitivi e di controllo dell'Amministrazione finanziaria determina un'illegittimità istruttoria²⁸⁰.

Ipotesi di illegittimità istruttorie ricorrono ad esempio nel caso di accessi condotti senza autorizzazione (o di autorizzazione priva di motivazione)²⁸¹, di inviti a comparire non motivati, in caso di mancato

²⁷⁹ Costituiscono in tal senso dei limiti all'esercizio dei poteri istruttori: la richiesta di autorizzazione all'organo (amministrativo o giudiziale) previsto dalla legge; le ipotesi di contraddittorio endoprocedimentale ove previste; l'obbligo di riservatezza per coloro che svolgono le indagini connesse alla presenza di un segreto tutelato dalla legge.

²⁸⁰ Nell'ambito di tale concetto si fanno rientrare tutte quelle violazioni che si realizzano ogniqualvolta che, nel corso delle indagini, l'Ufficio agisca in assenza dei presupposti di legge o senza osservare specifiche condizioni o limiti previsti dalle norme tributarie. Cfr., P. BORIA, *Diritto tributario*, cit., 408.

In tal senso, si segnala che, parte della dottrina tributaria, richiamandosi alla dottrina amministrativa (tra tutti, A.M. SANDULLI, *Manuale di diritto amministrativo*, cit., 17), riconosce la natura di vero atto amministrativo alle ispezioni tributarie e ripartisce i vizi di legittimità in: incompetenza (assoluta o relativa); eccesso di potere e violazione di legge. Si veda, B. SANTAMARIA, *Le ispezioni tributarie*, cit., 116 – 124

²⁸¹ Osserva parte della dottrina (G. VANZ, *I poteri conoscitivi e di controllo dell'Amministrazione finanziaria*, cit., 259) che, generalmente, i vizi dei provvedimenti emessi dall'Amministrazione finanziaria possono essere ricondotti alle due macro-categorie dell'invalidità e dell'illiceità, a seconda che questi riguardino l'atto giuridico (nel primo caso) ovvero il comportamento tenuto dall'Amministrazione finanziaria (nel secondo caso). Tali ipotesi possono anche concorrere tra loro pur rimanendo due ipotesi distinte tra loro sia sul piano concettuale che su quello della disciplina positiva. Una tale ipotesi si verifica ad esempio quando un accesso ispettivo è eseguito sulla base di una autorizzazione esistente ma illegittima. Nell'ipotesi di un accesso ispettivo (di cui all'art. 52 D.P.R. n. 600 del 1973) condotto sulla base di una autorizzazione del capo dell'Ufficio priva di motivazione ovvero rilasciata da un organo incompetente, ricorre l'ipotesi dell'invalidità del provvedimento amministrativo.

esperimento del contraddittorio endoprocedimentale obbligatorio previsto dalla legge ovvero di indagini condotte da soggetti non legittimati^{282 283}.

Così sinteticamente definite le illegittimità istruttorie, occorre domandarsi: il materiale probatorio illegittimamente acquisito durante la fase delle indagini può validamente sostenere la definizione della successiva pretesa impositiva dell'Amministrazione finanziaria?

3.1. IL RAPPORTO TRA LE ILLEGITTIMITÀ ISTRUTTORIE E LA PRETESA IMPOSITIVA. L'AUTONOMIA DEL PROCEDIMENTO ISTRUTTORIO E LA CONNESSIONE MERAMENTE FUNZIONALE CON IL MOMENTO IMPOSITIVO.

Sull'interrogativo posto impatta anzitutto l'impostazione assunta sul piano teorico in ordine alla natura dei poteri istruttori.

La riconducibilità dei poteri istruttori alla sola funzione fiscale - in quanto espressione della dimensione procedimentale dell'interesse fiscale dello Stato comunità di cui all'art. 53 Cost. - conduce ad affermare che la

²⁸² In tali ipotesi non rientra invece l'acquisizione di materiale probatorio al di fuori di una verifica fiscale, attraverso la spontanea collaborazione del contribuente o di terzi. Ed invero, nonostante un primo orientamento giurisprudenziale (Cass. 8 novembre 1997, n. 11036; Cass., 27 luglio 1998, n. 7368, con nota di G. VANZ, *Indagini fiscali irrituali e caratteri della "spontanea" collaborazione del contribuente o di terzi ai fini dell'utilizzabilità del materiale probatorio acquisito*, in *Rass. trib.*, 1998, 1382) avesse ritenuto illegittimo l'avviso di accertamento fondato sulla documentazione rivenuta al di fuori dell'esercizio dell'impresa (nel caso specifico, nell'autovettura di un dipendente e da questi spontaneamente consegnata all'organo procedente), in un secondo momento, la Corte di cassazione (Cass. 2003, n. 10489), ribaltando le conclusioni alle quali era giunta in precedenza, ha ammesso che tale fattispecie possa essere sanata quando: l'autovettura del dipendente è riferibile all'attività della società sottoposta ad indagini; il contribuente fornisce spontaneamente i dati in suo possesso in piena libertà ed autonomia; non esistono presupposti e/o limiti legislativi all'acquisizione di tali informazioni. Pertanto, in tale ipotesi, il successivo avviso di accertamento deve essere considerato legittimo. Cfr., P. BORIA, *Diritto tributario*, cit., 408.

²⁸³ Secondo, G. VANZ, *I poteri conoscitivi e di controllo dell'Amministrazione finanziaria*, cit., 259, si parla invece d'illiceità del comportamento posto in essere dall'Amministrazione finanziaria qualora l'accesso ispettivo non sia corroborato da alcun provvedimento autorizzatorio. La presente trattazione non permette di soffermarsi adeguatamente su un tema lungamente dibattuto in dottrina ed in giurisprudenza: le conseguenze del comportamento illecito dell'Amministrazione finanziaria. All'illiceità del comportamento posto in essere si ricollega la responsabilità civile, penale e/o amministrativa di chi ha agito e/o di colui per il quale si è agito (così, Cass. 19 giugno 2011, n. 8344; Cass. 19 ottobre 2005, n. 20253). Sul tema si veda, diffusamente, AA.Vv., *La responsabilità civile dell'amministrazione finanziaria*, Milano, 2009, *passim*.

dimostrazione della pretesa impositiva sia del tutto autonoma ed autosufficiente rispetto all'esercizio dei poteri di indagine dell'Amministrazione finanziaria.

Secondo questa impostazione, la pretesa impositiva va valutata indipendentemente dal materiale probatorio acquisito nel corso delle indagini; con la conseguenza che, ove l'atto impositivo si basi su elementi illegittimamente acquisiti ciò non va ad inficiare la validità e/o la fondatezza della successiva pretesa impositiva²⁸⁴.

In una posizione più garantista, si colloca invece quella parte della dottrina che colloca l'esercizio dei poteri istruttori nell'ambito di un delicato contemperamento (di cui si è più volte detto) tra il dovere di concorrere alle spese pubbliche in ragione della capacità contributiva previsto all'art. 53 Cost. ed altri valori costituzionali (come i diritti di libertà della sfera personale di cui agli artt. 13, 14 e 15 Cost.); dai quali si generano limiti, presupposti e riserve all'applicazione cieca dell'interesse fiscale e quindi all'esercizio arbitrario dei singoli poteri²⁸⁵.

In altre parole, secondo questa impostazione, la funzione tributaria non può essere attuata senza il rispetto della disciplina positiva dei singoli poteri istruttori che esprime il *modo* ed i *limiti* in cui gli stessi possono (e devono) essere legittimamente esercitati per attuare la funzione fiscale; funzione che, a sua volta, non potrebbe dirsi correttamente attuata quando l'esercizio di tali poteri si collochi al di fuori dei suddetti limiti

²⁸⁴ Cfr. P. BORIA, *Diritto tributario*, cit., 408. Sull'autonomia tra attività istruttoria ed attività impositiva, si veda, S. LA ROSA, *Istruttoria e poteri dell'ente impositore*, in *Riv. dir. trib.*, 2009, I, 523 il quale sostiene che l'adesione a tale tesi comporta come necessaria conseguenza che un vizio dell'istruttoria non può riverberarsi nel provvedimento impositivo, dando luogo ad una pura e semplice inutilizzabilità della prova. Nello stesso senso, si sono espressi anche, G. RAGUCCI, *Le garanzie del contribuente sottoposto a verifica*, in AA.Vv., *Consenso, equità e imparzialità nello Statuto del contribuente*, cit., 347; G. PORCARO, *Profili ricostruttivi del fenomeno della (in)utilizzabilità degli elementi probatori illegittimamente raccolti. La rilevanza probatoria delle (sole) prove incostituzionali*, cit., 22; P. SELICATO, *L'attuazione del tributo nel procedimento amministrativo*, cit., 36.

²⁸⁵ Cfr. R. MICELI, *L'attività istruttoria tributaria*, in AA.Vv., *Diritto tributario*, cit., 663.

determinando così un vizio idoneo a pregiudicare la validità e la fondatezza della pretesa impositiva²⁸⁶.

In una posizione intermedia, si pone la tesi che ivi si intende seguire. L'attività istruttoria e quella accertativa si collocano, come evidenziato al par. 2 del Capitolo I, su due piani distinti ed autonomi ancorché tra loro comunicanti.

Pur trattandosi di due momenti di autorità aventi “*una propria autonomia rilevanza giuridica*”²⁸⁷ esiste tra questi un nesso funzionale palesato dalla circostanza che dall'effettuazione di un atto o di un'attività istruttoria può discendere per l'Ufficio procedente l'obbligo di emettere l'atto di accertamento che formalizzi gli esiti ottenuti: obbligo che sorge ove gli elementi (legittimante) acquisiti siano indicativi di violazioni tributarie²⁸⁸. Perciò può affermarsi che, l'atto finale impositivo è sintesi dei poteri e delle evidenze emerse dall'istruttoria.

Tale autonomia spiega anche la diversità dei principi e dei valori sui quali si fondano rispettivamente le discipline dell'attività istruttoria e dell'accertamento tributario. Mentre quest'ultima si manifesta attraverso atti vincolati a contenuto impositivo²⁸⁹ (*ex art. 23 Cost.*) finalizzati alla realizzazione dell'interesse fiscale (*ex art. 53 Cost.*) dello Stato comunità, l'attività istruttoria riserva invece (nei modi e secondo i limiti illustrati al

²⁸⁶ Secondo tale impostazione oggi dominante nella giurisprudenza, le violazioni commesse in sede istruttoria “*in quanto giudicate quale indebita compressione dei diritti dell'individuo come declinati dalla norma tributarie in materia*” non possono che incidere in sede di impugnazione dell'atto impositivo. Cfr., P. BORIA, *Diritto tributario*, cit., 409.

²⁸⁷ Queste le parole di S. LA ROSA, *Caratteri e funzioni dell'accertamento tributario*, in *Dir. prat. trib.*, 1990, 791.

²⁸⁸ Queste le parole di L. SALVINI, *La partecipazione del privato all'accertamento*, cit., 324 la quale sottolinea che tale nesso funzionale non implica mai una relazione causale o necessariamente sequenziale tra atti istruttori e atto finale del procedimento. Nello stesso senso, anche S. STUFANO – P. VALENTE, *La tutela del contribuente nelle indagini tributarie*, cit., 7 rileva che tale nesso non implica un rapporto tecnicamente casuale e sequenziale tra gli atti istruttori e l'atto di accertamento.

²⁸⁹ In merito alla natura impositiva dell'accertamento, si veda S. LA ROSA, *Accertamento tributario*, cit., 1544, secondo il quale “*può dirsi che attengano alla sfera della funzione impositiva quei momenti di autorità che sono finalizzati alla tutela dell'interesse pubblico alla perequata distribuzione degli oneri tributari (art. 53 Cost.), e che si manifestano laddove la legge conferisce all'Amministrazione il potere di provvedere, ricorrendo determinate condizioni, ed osservate talune regole, alla determinazione autoritativa di un'imponibile e/o di una imposta*”.

precedente par. 1.1.) dei margini di “libertà” all’Amministrazione finanziaria e si ispira anche ad altri valori costituzionali come quello di solidarietà, imparzialità e buon andamento (riconducibili all’art. 2 e 97 Cost.).

La tematica della separazione concettuale ovvero della connessione funzionale tra attività istruttoria e accertamento non è un problema di natura prettamente teorica, scevro di ricadute sul piano pratico.

Al contrario, come meglio si analizzerà nel proseguo, sostenere la diversità ovvero la comunanza dei piani alla luce degli elementi sopraesposti è l’imprescindibile premessa a partire dalla quale poter analizzare, in prima battuta, le conseguenze delle illegittimità istruttorie sull’atto impositivo e, in seconda battuta, argomentare sulla necessità di autonome forme di tutela a seconda della fase procedimentale rispetto alla quale si denuncia la lesione²⁹⁰.

Sulla (prima) questione degli effetti derivanti dalle violazioni sull’atto finale non esiste unanimità né in dottrina né in giurisprudenza. A seconda, infatti, dell’impostazione che si segue vengono ricollegati effetti diversi sul piano dell’accertamento.

Tradizionalmente, il rilievo delle illegittimità istruttorie può avvenire secondo tre percorsi argomentativi differenti, spesso proposti in via alternativa dalla dottrina e, soprattutto, dalla giurisprudenza: la teoria amministrativa dell’invalidità derivata, la teoria di derivazione penalistica dell’inutilizzabilità delle prove illegittimamente o illecitamente acquisite e la teoria giurisprudenziale dell’irrelevanza delle illegittimità istruttorie ai fini della determinazione della pretesa impositiva purché attendibili (delle quali si tratterà più approfonditamente, evidenziandone anche gli aspetti critici, nei successivi paragrafi).

²⁹⁰ Così S. STUFANO – P. VALENTE, *La tutela del contribuente nelle indagini tributarie*, cit., 10 sottolinea come tale premessa costituisca “il punto di partenza per la definizione dei diversi piani di tutela, su ciascuno dei quali sarà possibile attare autonome forme di difesa del contribuente nell’ampio e complesso contesto del procedimento tributario”.

4. I RIFLESSI DELLE ILLEGITTIMITÀ ISTRUTTORIE SUL SUCCESSIVO ATTO IMPOSITIVO. L'INVALIDITÀ DERIVATA DELL'ATTO DI ACCERTAMENTO VIZIATO DALL'ESERCIZIO ILLEGITTIMO DEI POTERI ISTRUTTORI. CRITICITÀ.

La teoria dell'invalidità derivata²⁹¹ si basa sulla premessa che, per definizione, un procedimento amministrativo è una sequenza prestabilita e coordinata di atti, alcuni dei quali sono presupposti da altri e legati a quelli successivi. Tale sequenza si basa su un rapporto di pregiudizialità/conseguenza tra i singoli atti che compongono il procedimento e comporta che, ove l'atto presupposto sia nullo questo vizi l'atto successivo ed incida sulla validità del provvedimento finale.

Secondo questa impostazione, l'invalidità dell'atto istruttorio (presupposto) si ripercuoterebbe sull'atto di accertamento (presupponente)²⁹² rendendolo illegittimo.

Tuttavia, un'applicazione generalizzata di tale orientamento non sembra potersi prospettare nella disciplina delle indagini tributarie.

Di illegittimità derivata si discorre, soprattutto, nel campo del diritto amministrativo. In effetti, l'illegittimità è derivata quando l'atto di natura amministrativa, in sé valido, subisce le conseguenze d'invalidità di un altro atto, precedente o presupposto, con il quale sia in toto legato da un nesso di natura procedimentale o da un rapporto di presupposizione²⁹³.

²⁹¹ Della teoria della invalidità derivata se ne è lungamente occupata la dottrina tributaria degli anni '80 e '90 del secolo scorso quando la tesi trovava costante applicazione da parte della giurisprudenza di legittimità. Cfr., *ex multis*, Cass., S.U., 21.11.2002, n. 16424. Cfr., anche, F. MOSCHETTI, *Avviso di accertamento e garanzia del cittadino*, in cit., 1918; D. STEVANATO, *Vizi dell'istruttoria ed illegittimità dell'avviso di accertamento*, in *Rass. trib.*, 1990, II, 87.

²⁹² In tal senso, si veda, Cass., 1° ottobre 2004, n. 19689 e la più recente Cass., 29 maggio 2013, n. 13319 del 2013

²⁹³ Il caso tipico di illegittimità derivata nel diritto amministrativo riguarda l'invalidità relativa alla commissione giudicatrice, che in un concorso pubblico, invalida tutti gli atti che sono successivi, compresa anche l'approvazione della graduatoria e la nomina dei relativi vincitori. In relazione all'invalidità derivata dei provvedimenti amministrativi, si distingue, altresì, tra effetto caducante che si realizza, in maniera automatica, a seguito dell'annullamento di un diverso atto amministrativo con il quale l'atto invalidato risultava legato da un rapporto di interdipendenza; si parla di effetto viziante, qualora, non sussiste un rapporto saldo tra atto presupposto e successivo, ragion per cui in caso di invalidità

Mentre, come più volte ricordato, l'attività istruttoria tributaria non può definirsi un procedimento amministrativo in senso stretto definito cioè da una sequenza di atti preordinati al raggiungimento di un medesimo fine; poiché si tratta, invece, di procedimento *atenico* ove sussistono solo nessi logico-funzionali tra i vari atti ed i diversi poteri esercitabili dall'Amministrazione finanziaria. Non è pertanto sostenibile, in senso assoluto che, l'esercizio illegittimo di un potere istruttorio infici sempre sulla validità dell'atto impositivo.

Appare più corretto affermare quindi che questa impostazione trovi confronto laddove, nell'ambito dell'attività istruttoria, esistono nessi procedurali in senso tecnico come, ad esempio, nell'esercizio del singolo potere istruttorio. Sarebbe dunque possibile ammettere che, nel caso di un accesso, l'assenza dell'autorizzazione (presupposto essenziale per l'esercizio del potere) vizi l'atto finale. Bene inteso però che "l'atto finale" non è l'atto impositivo, ma il risultato istruttorio dell'acquisizione ottenuta mediante l'accesso illegittimo²⁹⁴!

Ammettere, infatti, che l'invalidità di un atto presupposto possa direttamente incidere sull'atto finale di un autonomo e distinto procedimento, presuppone una connessione funzionale ed imprescindibile, *stricto sensu* intesa, tra la fase istruttoria e quella accertativa (finalizzata alla sola determinazione della maggiore imposta) che non si ritiene sussista in materia istruttoria tributaria. Tant'è vero che, l'esercizio dei poteri istruttori non è sempre destinato a confluire, *sic et simpliciter*, in un avviso di accertamento²⁹⁵.

Diversamente, l'invalidità dell'atto presupposto inficia la validità del provvedimento impositivo finale in tutti i casi in cui è la legge a comminare

dell'atto presupposto, gli atti successivi, per essere invalidati, devono essere impugnati autonomamente.

²⁹⁴ Così, R. MICELI, *L'attività istruttoria tributaria*, cit., 664; ID., *Riflessioni sul rapporto tra le illegittimità istruttorie e l'accertamento della pretesa impositiva*, cit., 799; L. SALVINI, *La partecipazione del privato all'accertamento*, cit., 327.

²⁹⁵ L'attività istruttoria non è sempre e necessariamente svolta nei confronti del contribuente ma ben potrebbe riguardare anche terzi e obblighi diversi da quelli di pagamento. In tal senso, P. MARONGIU, *L'Amministrazione fiscale fra poteri e responsabilità*, Torino, 2016, 159.

la nullità dell'atto emesso in assenza del presupposto procedimentale. Ciò si verifica, ad esempio, nelle ipotesi di contraddittorio endoprocedimentale regolato dalla legge²⁹⁶ quando l'Amministrazione finanziaria non convochi il contribuente ovvero ometta di valutare quanto da questi esposto in sede difensiva.

A tale ipotesi sembra potersene aggiungere un'altra.

Come noto, la disciplina relativa all'attività istruttoria stabilisce i limiti entro i quali la sfera privata dei singoli può essere sacrificata ai fini della acquisizione di informazioni fiscali rilevanti. Pertanto, l'acquisizione di notizie, dati e/o informazioni (ottenute) al di fuori di tali confini deve ritenersi vietata e quindi non utilizzabile per fondare la pretesa impositiva del provvedimento finale²⁹⁷. In tali circostanze, dunque, l'illegittimità dell'avviso è sì derivata dalla violazione istruttoria, ma essa dipende e si verifica solo se il provvedimento non possa reggersi senza gli elementi illegittimamente acquisiti e la pretesa non possa dirsi fondata²⁹⁸.

Tanto premesso, è possibile concludere affermando che la teoria dell'invalidità derivata trova applicazione, nell'ambito dell'istruttoria tributaria, solo quando è la legge stessa a comminare la nullità dell'atto di accertamento quale conseguenza della mancanza di un presupposto procedimentale necessario ovvero quando, senza il materiale probatorio illegittimamente acquisito, la pretesa non può dirsi fondata.

²⁹⁶ Si pensi, ad esempio, all'art. 10, comma 3-*bis*, L. n. 146 del 1998 (in materia di accertamenti standardizzati), agli artt. 36-*bis*, comma 3, D.P.R. n. 600 del 1973 e 54-*bis*, comma 3, D.P.R. n. 633 del 1972, nonché all'art. 6, comma 5, L. n. 212 del 2000 (in tema di liquidazioni delle imposte in base alla dichiarazione), all'art. 36-*ter*, comma 4, D.P.R. n. 600 del 1973, (in materia di controllo formale delle dichiarazioni), all'art. 10-*bis*, comma 6, L. n. 212 del 2000 (in tema di accertamenti in materia di imposte dirette fondati su ipotesi di abuso del diritto) e all'art. 11, comma 4-*bis*, D.Lgs. n. 374 del 1990 (in materia doganale).

²⁹⁷ Se una norma che disciplina la raccolta dei dati istruttori vieta di acquisire certi dati oltre certi limiti, non si vede come sostenere che, oltrepassati quei limiti, i dati sarebbero comunque valorizzabili come prove: tale conclusione sembra contrastare con la *ratio* del sistema. Così precisa, A. MARCHESELLI, *Le garanzie del professionista nell'istruttoria tributaria: dalla tutela differita alla tutela inibitoria*, in *Dir. Prat. Trib.*, 2011, n. 1, 1008.

²⁹⁸ Così, A. MARCHESELLI, *Le garanzie del professionista nell'istruttoria tributaria: dalla tutela differita alla tutela inibitoria*, cit., 10009.

4.1. L'INUTILIZZABILITÀ DELLE PROVE ILLEGITTIMAMENTE O ILLECITAMENTE ACQUISITE. CRITICITÀ.

La seconda teoria valorizza, invece, il concetto di inutilizzabilità della prova illegittimamente acquisita - che trova il suo espresso riconoscimento all'art. 191 del codice di procedura penale²⁹⁹ - e sposta il *focus* dal piano della validità a quello della fondatezza dell'atto finale³⁰⁰.

Secondo tale orientamento, l'atto finale è valido ma la pretesa impositiva è fondata fin quando sia supportata da prove contenute in atti validi; diversamente, se gli atti istruttori sono invalidi questi non potranno sostenere la pretesa impositiva poiché non dotati di alcuna forza dimostrativa o probante e quindi non idonei a produrre alcun effetto.

In questa prospettiva, l'inutilizzabilità della prova illegittimamente acquisita non sarebbe altro che la naturale conseguenza dell'invalidità dell'atto di acquisizione³⁰¹; poiché, al contrario, significherebbe asserire che un atto invalido può produrre effetti giuridici.

Nella pratica, l'applicazione di tale teoria comporta che tutti gli elementi probatori acquisiti durante un accesso illegittimo (o irritualmente raccolti nel corso di una verifica fiscale) - e contenuti nel verbale di chiusura dell'operazione - non possono essere utilizzati ai fini della determinazione della pretesa impositiva.

²⁹⁹ L'art. 191, 1° comma c.p.p. dispone che: "*le prove acquisite in violazione dei divieti stabiliti dalla legge non possono essere utilizzate*".

³⁰⁰ Questo secondo orientamento si afferma nell'ambito delle illegittimità istruttorie non soltanto in ragione di quanto premesso al paragrafo precedente (le violazioni istruttorie possono determinare l'invalidità dell'avviso quando è previsto dalla legge ovvero quando questo, senza le risultanze acquisite illegittimamente, non è più sufficientemente fondato) ed in ragione delle affinità che le ispezioni tributarie condividono con le indagini penali ma soprattutto, sottolinea R. MICELI, *L'attività istruttoria tributaria*, cit., 664, dalla circostanza che l'art. 70 D.P.R. n. 600 del 1973 e l'art. 75 D.P.R. n. 633 del 1972 stabiliscono che, per quanto non diversamente disposto, si applicano le norme del codice penale e del codice di procedura penale. In questo senso, si è orientata anche la giurisprudenza maggioritaria: cfr., Cass. 28 aprile 2015, n. 8605; Cass. 18 gennaio 2012, n. 631; Cass. 7 maggio 2010, n. 11082; Cass. 16 ottobre 2009, n. 21974; Cass. 20 marzo 2009, n. 6836; Cass. 23 aprile 2007, n. 9568; Cass., 1° aprile 2003, n. 4987. In dottrina, si veda, *ex multis*, P. Boria, *Diritto tributario*, cit., 409; R. SCHIAVOLIN, *Poteri istruttori dell'amministrazione finanziaria*, cit., 202; R. LUPI, *Vizi delle indagini fiscali e inutilizzabilità della prova: un difficile giudizio di valore*, in *Rass. trib.*, 2002, 651.

³⁰¹ Cfr., R. MICELI, *Riflessioni sul rapporto tra le illegittimità istruttorie e l'accertamento della pretesa impositiva*, cit., 799.

Ma è proprio su quest'aspetto dell'inutilizzabilità degli elementi probatori acquisiti che la teoria mostra la sua debolezza.

In tale contesto, infatti, l'inutilizzabilità è ammessa solo nelle ipotesi di illegittimità istruttorie gravi che incidono su diritti della persona. In altre parole, l'inutilizzabilità deve essere giustificata da una violazione ad essa proporzionata³⁰², che sia in grado di incidere sulla capacità dell'atto di produrre i suoi effetti³⁰³. Per contro, quindi, le norme che non garantiscono la realizzazione della funzione fiscale e/o che non tutelano interessi dello Stato, come le prescrizioni contenute all'art. 12 dello Statuto dei diritti del contribuente³⁰⁴ o quelle attinenti agli orari ed alle modalità di svolgimento delle verifiche fiscali, non sono idonee a determinare alcuna illegittimità³⁰⁵

³⁰⁶.

³⁰² Cfr., A. MARCHESELLI, *Le garanzie del professionista nell'istruttoria tributaria: dalla tutela differita alla tutela inibitoria*, cit., 10010. Secondo l'Autore, le norme sull'istruttoria sembrano così potersi classificare: a) norme interne di organizzazione dell'attività degli uffici; b) norme finalizzate a garantire l'accuratezza dell'accertamento; c) norme di garanzia di diritti e interessi privati, del contribuente e di terzi; d) norme di garanzia di interessi pubblici diversi da quelli relativi all'attuazione dei tributi. Nello stesso senso, si è espresso anche, S. LA ROSA, *Sui riflessi procedurali e processuali delle indagini tributarie irregolari*, in *Riv. dir. trib.*, 2002, n. 4, II, 292 ss. il quale afferma che: "vi sono violazioni che incidono sulla validità formale dell'accertamento, altre che comportano soltanto l'inutilizzabilità delle relative risultanze ai fini della prova processuale ed altre ancora che non dovrebbero produrre neanche tale ultima conseguenza poiché da considerare rilevabili solo in pendenza delle indagini medesime nel quadro delle immediate forme di tutela che dovrebbero nei loro confronti ammettersi". Cfr., anche, S. SCREPANTI, *La Corte di Cassazione interviene nuovamente sul tema dell'utilizzabilità di elementi probatori irrualmente acquisiti*, in *Il Fisco*, 2002, n. 4, 1060; A. GIOVANARDI, *Gli accessi*, in AA.Vv., *Codice delle ispezioni e verifiche tributarie*, a cura di V. UCKMAR – F. TUNDO, Piacenza, 2005, *ad vocem*.

³⁰³ Cfr., P. BORIA, *Diritto tributario*, cit., 410.

³⁰⁴ Si segnala che, in senso parzialmente contrario, si colloca A. COLLI VIGNARELLI, *La violazione dell'art. 12 dello Statuto e la illegittimità dell'accertamento alla luce dei principi di collaborazione e di buona fede*, in AA.Vv., *Consenso, equità e imparzialità nello Statuto del contribuente*, cit., 510, il quale evidenzia che, la tesi dell'invalidità dell'atto di accertamento (nonostante manchi una previsione espressa della nullità ex art. 12, 5° comma dello Statuto) si può sostenere ogniqualvolta siano state raccolte prove fondanti l'avviso stesso "fuori termine". Naturalmente, sottolinea l'Autore, (correggendo il tiro) se l'atto impositivo si fonda anche su altre prove legittimamente acquisite e considerate "bastevoli" dal giudice tributario l'atto impositivo non può essere annullato.

³⁰⁵ Questa scelta (di distinguere tra vizi invalidanti e vizi non invalidanti) costituisce la maggiore espressione della volontà del legislatore tributario di depotenziare i vizi meramente formali che non realizzano una lesione delle posizioni giuridiche del

In altri termini, la prova illegittimamente acquisita comporta all'annullamento dell'atto di accertamento solo quando la stessa sia stata ottenuta a seguito della violazione grave di una disposizione tributaria e senza la quale il contenuto dispositivo dell'atto di accertamento non può dirsi validamente fondato³⁰⁷.

Sull'applicazione della tesi dell'inutilizzabilità la dottrina e la giurisprudenza non sono concordi.

Mentre, infatti, la dottrina sembra maggiormente orientarsi in favore della teoria dell'inutilizzabilità ritenendo che, ove l'avviso di accertamento sia in tutto o in parte fondato su prove illegittimamente acquisite, questo debba ritenersi illegittimo per infondatezza nel merito, la giurisprudenza sembra orientarsi diversamente³⁰⁸.

Nonostante la recente sentenza a Sezioni Unite della Corte di Cassazione n. 8587 del 2 maggio 2016 si sia espressa a favore della tesi

contribuente. Tale impostazione risponde ai principi comunitari ed amministrativi di effettività ed efficacia dell'azione amministrativa.

Coerentemente con tale impostazione (volta a dare rilevanza ai soli vizi invalidanti l'atto e quindi a salvaguardare i risultati dell'attività amministrativa) parte della dottrina ha ritenuto applicabile anche alla materia tributaria l'art. 21-*octies* L. n. 241 del 1990 il quale dispone che: non è annullabile “ *il provvedimento adottato in violazione delle norme sul procedimento o sulla forma degli atti qualora per la natura vincolata del provvedimento sia palese che il contenuto dispositivo non avrebbe potuto essere diverso da quello in concreto adottato*”. La riferibilità dell'articolo alla materia tributaria ha visto la dottrina dividersi. Si ritiene tuttavia che un'applicazione generalizzata di tale disposizione non possa essere ammessa ma vada valutata caso per caso. Potrebbe ad esempio essere applicata nei casi di violazioni di norme comportamentali quali quelle contenute all'art. 12 dello Statuto.

³⁰⁶ Le conseguenze delle violazioni derivanti dall'inosservanza di regole comportamentali che non abbiano determinato alcun pregiudizio concreto per il contribuente sono sanzioni disciplinari a carico degli uffici procedenti. Cfr., R. MICELI, *L'attività istruttoria tributaria*, in AA.Vv., *Diritto tributario*, cit., 665.

³⁰⁷ L. DEL FEDERICO, *Procedimento tributario*, cit.; G. MELIS, *Lezioni di diritto tributario*, cit., 318.

³⁰⁸ Secondo un consolidato orientamento giurisprudenziale infatti (cfr., Cass. 2001, n. 8344; Cass. 2003, n. 4991) l'acquisizione irrituale di elementi rilevanti ai fini dell'accertamento fiscale non comporta la inutilizzabilità degli stessi, non sussistendo una specifica previsione in tal senso. Con la conseguenza che gli organi di controllo ben possono utilizzare i documenti di cui siano venuti in possesso, salva la verifica della loro attendibilità, in considerazione della natura e del contenuto degli stessi. Cfr., anche, Cass. 31 marzo 2008, n. 8255; Cass., 7 febbraio 2007, n. 2676; Cass., 258 novembre 2005, n. 29467; Cass., 1° aprile 2003, n. 4987; Cass., 2 febbraio 2002, n. 1383.

dell'inutilizzabilità³⁰⁹, altra parte della giurisprudenza – talora avallato anche dalla Suprema Corte³¹⁰ - ritiene si possa parlare di inutilizzabilità solo quando il vizio dell'attività istruttoria comporti la lesione di un diritto costituzionalmente protetto (come ad esempio, l'inviolabilità del domicilio nell'ipotesi di un accesso domiciliare eseguito senza autorizzazione)³¹¹. Questo approccio considera quindi inutilizzabili tali prove solo se la violazione configurata nel procedimento di acquisizione riguarda un diritto costituzionalmente protetto, con la conseguenza che risultano irrilevanti tutte le altre violazioni. con la conseguenza che l'eventuale violazione di (altre) disposizioni di legge non può dirsi produttiva di alcun un effetto invalidante sulla pretesa impositiva conseguentemente formulata dall'Amministrazione finanziaria.

Rispetto a quest'ultima interpretazione giurisprudenziale vale la pena rilevare che, l'esercizio dei poteri istruttori coinvolge a priori diritti ed interessi costituzionalmente garantiti. In altre parole, la prevista inutilizzabilità delle prove illegittimamente acquisite non è legata al solo

³⁰⁹ Tale tesi era già stata sostenuta dalla Sezione Tributaria della Suprema Corte la quale, nella sentenza 28 luglio 2011, n. 16570 ribadiva che *“il principio di inutilizzabilità della prova illegittimamente acquisita si applica anche in materia tributaria, in considerazione della garanzia difensiva accordata, in generale, dall'art. 24 Cost.”* ritenendo che tale interpretazione fosse l'unica rispettosa del diritto di difesa sancito dalla Carta Costituzionale.

³¹⁰ Cfr. Cass., 4 novembre 2008, n. 26454; Cass., 20 marzo 2009, n. 6836, con nota di R. FANELLI, *Tutelato «parzialmente» il contribuente contro illegittime autorizzazioni*, in *GT – Riv. Giur. Trib.*, 2009, 678 ss. Sul tema, si veda anche G. PORCARO, *Profili ricostruttivi del fenomeno della (in)utilizzabilità degli elementi probatori illegittimamente raccolti. La rilevanza anche tributaria delle (sole) prove «incostituzionali»*, cit., 15 ss., il quale ritiene che la fase istruttoria e la fase in cui l'Amministrazione finanziaria concretizza la propria pretesa impositiva siano autonome, con la conseguenza che un eventuale vizio nella prima fase non può configurare un'ipotesi di invalidità derivata, ma comporta al massimo l'inutilizzabilità degli elementi probatori.

³¹¹ In senso critico, si segnala, G. INGRAO, *La valutazione del comportamento delle parti nel processo tributario*, Milano, 2008, 125 ss. il quale correttamente sottolinea che: *“non è possibile sostenere che, in assenza di una norma espressa che stabilisca l'inutilizzabilità di una prova illegittimamente acquisita, solo la violazione di una delle norme poste a tutela degli interessi del contribuente garantiti dalla Costituzione provoca l'inutilizzabilità. Ogni violazione dalle regole poste all'esercizio dell'attività istruttoria non può restare priva di conseguenze. La lesione dovrebbe provare l'inutilizzabilità della prova sia che si tratti della violazione di un diritto costituzionalmente garantito sia che si tratti di un altro diritto o interesse del contribuente.*

divieto espresso, ma colpisce anche tutte quelle prove raccolte in violazione delle norme sulla loro assunzione, funzionali alla tutela di diritti fondamentali garantiti dalla Costituzione³¹².

In particolare, le norme costituzionali che entrano in gioco nell'ambito dell'attività istruttoria tributaria sono quelle relative al diritto alla libertà personale, al diritto alla riservatezza e, soprattutto, al diritto al domicilio. A questo punto, dalla loro interpretazione e dal loro confronto con le norme procedurali tributarie, si potrà dedurre se l'illegittimità istruttoria sia priva di effetti sulla prova raccolta, legittimando al più una azione di risarcimento danni (come ad esempio, nell'ipotesi di carenza o irregolarità della autorizzazione), ovvero quando, per contro, la violazione procedimentale, riguardando norme poste a tutela di diritti fondamentali, renda la prova raccolta "incostituzionale", con conseguente sua inutilizzabilità nel processo tributario ex art. 191 c.p.p.³¹³.

4.2. LA TEORIA GIURISPRUDENZIALE DELL'IRRILEVANZA DELLE ILLEGITTIMITÀ ISTRUTTORIE AI FINI DELLA DETERMINAZIONE DELLA PRETESA IMPOSITIVA PURCHÉ ATTENDIBILI. CRITICA.

Infine, la teoria giurisprudenziale dell'irrelevanza delle illegittimità istruttorie ai fini della determinazione della pretesa impositiva purché attendibili fiorisce a seguito della pubblicazione della sentenza 19 maggio 2001, n. 8344 della Corte di Cassazione³¹⁴.

Attesa la limitata applicazione del divieto di utilizzo delle prove illecitamente acquisite al solo processo penale e non anche a quello tributario³¹⁵ e la mancanza nell'ordinamento tributario di un principio

³¹² R. MICELI, *Riflessioni sul rapporto tra le illegittimità istruttorie e l'accertamento della pretesa impositiva*, cit., 806.

³¹³ Cfr. G. PORCARO, *Profili ricostruttivi del fenomeno della (in)utilizzabilità degli elementi probatori illegittimamente raccolti. La rilevanza anche tributaria delle (sole) prove «incostituzionali»*, cit., 15 ss.

³¹⁴ Richiamata anche dalla più recente sentenza, Cass., 20 marzo 2009, n. 6836.

³¹⁵ In questo senso, si veda anche, Cass. 26 maggio 2003, n. 8273 la quale ribadisce la non applicabilità al processo tributario dell'art. 191 c.p.p.. Si cfr. anche Cass. 31 ottobre 2002 n. 8273 la quale ha statuito che in materia tributaria non vige il principio dell'inutilizzabilità delle prove irrualmente acquisite, presente invece nel codice di procedura penale, secondo il quale è inutilizzabile la prova acquisita irrualmente, e pertanto gli organi di controllo possono utilizzare tutti i documenti dei quali siano venuti in possesso, salvo la verifica

generale di inutilizzabilità delle prove illegittimamente acquisite, si è sostenuto che *“gli organi di controllo possono utilizzare tutti i documenti dei quali siano venuti in possesso, salvo la verifica della attendibilità, in considerazione dalla natura e del contenuto dei documenti stessi, e dei limiti di utilizzabilità derivanti da eventuali preclusioni di carattere specifico”*³¹⁶.

Dunque, la violazione delle regole in fase istruttoria non comporterebbe come conseguenza necessaria e diretta l’inutilizzabilità degli elementi acquisiti in assenza di una specifica previsione in tal senso.

Così, nell’ipotesi in cui, nel corso di una verifica fiscale, siano acquisiti elementi determinanti ai fini dell’accertamento, soltanto il trentunesimo (o sessantunesimo) giorno lavorativo dall’inizio della verifica stessa, in violazione del precetto di cui all’art. 12, 5° comma dello Statuto, questo non determinerebbe alcuna illegittimità in quanto il mancato rispetto di tale disposizione non prevede alcuna conseguenza in termini sanzionatori.

È chiaro che, se la giurisprudenza si fosse fermata ad affermare apoditticamente che il mancato rispetto di una disposizione di legge che non prevede alcuna specifica sanzione se violata non produce alcun effetto, ciò avrebbe significato svuotare di qualunque valore la norma di legge (e, in senso assoluto, gran parte dell’ordinamento tributario) ed ammettere (nemmeno troppo) implicitamente che talune violazioni sono prive di qualunque conseguenza.

dell’attendibilità, in considerazione della natura e del contenuto dei documenti stessi, e dei limiti di utilizzabilità derivanti da eventuali preclusioni di carattere specifico. La Suprema Corte ricorda che, in forza dell’art. 39, 2° comma D.P.R. n. 600 del 1973, la determinazione del reddito d’impresa è consentita *“sulla base dei dati e delle notizie comunque accolti o venuti a conoscenza”*, e pertanto la prova irrualmente assunta può, comunque, costituire un elemento a carico del contribuente. La Corte, inoltre, riafferma quanto sostenuto nel pronunciamento n.8344/2001, distinguendo l’inutilizzabilità dall’attendibilità e richiama la sentenza n. 2775 del 26.2.2001, che ha statuito che *“il provvedimento di autorizzazione della perquisizione domiciliare di un soggetto, allo scopo di acquisire la documentazione fiscale relativa al soggetto stesso, consente di acquisire, in tale domicilio, anche ulteriori documenti di pertinenza di soggetti diversi, pur se non menzionati nel provvedimento di perquisizione, atteso che la ratio ispiratrice della previsione normativa di cui all’art. 52 citato è quella di tutelare il diritto del soggetto nei cui confronti l’accesso viene richiesto, e non quello di creare una sorta di immunità dalle indagini in favore dei terzi, siano o meno conviventi con l’interessato”*.

³¹⁶ Così, Cass. 19 maggio 2001, n. 8344. Cfr., anche Cass., 2 febbraio 2002, n. 1383.

Per questa ragione, è stato precisato che, nei casi in cui manca una specifica sanzione quale conseguenza della violazione commessa, di quest'ultima risponde direttamente l'autore dell'illecito sul piano disciplinare e, se del caso, sul piano della responsabilità civile e penale. In altre parole, secondo la Suprema Corte l'unica sanzione prevista in questo caso è da individuarsi, sul piano disciplinare, ai danni di chi ha commesso il comportamento illegittimo, poiché sarebbe *“ingiusto che una prova oggettivamente ammissibile, non possa essere utilizzata a causa della negligenza di chi l'ha acquisita”*³¹⁷.

Anche a questa impostazione è facile obiettarsi che, a poco rileva l'applicabilità diretta o meno dell'art. 191 c.p.p. alla disciplina processuale tributaria, poiché tale applicazione riguarda (e lì rimane circoscritta) solo l'ambito delle prove processuali mentre, le irregolarità istruttorie di cui si è fin ora trattato, poste in essere nel corso dell'attività amministrativa, rimangono, ancora una volta, prive di alcuna forma di sanzione.

5. BREVI OSSERVAZIONI CONCLUSIVE. IL RAPPORTO TRA PRETESA IMPOSITIVA ED ILLEGITTIMITÀ ISTRUTTORIE E LE SUE RICADUTE SUL PIANO DELLA TUTELA.

Alla luce di quanto fin ora evidenziato, il fatto che l'assenza ovvero il vizio di un atto presupposto essenziale che la legge prescrive si riverberi sulla validità dell'atto finale del singolo procedimento istruttorio e non anche sul successivo avviso di accertamento – il quale se emesso secondo le prescrizioni di legge previste per quell'atto rimane valido - non può che essere spiegata in ragione dell'autonomia giuridica dei due momenti (istruttorio ed impositivo) dell'attuazione del tributo.

Autonomia che si riflette inevitabilmente anche sul piano degli effetti. Ed invero, ad eccezione forse della teoria dell'invalidità derivata che rende illegittimo l'avviso di accertamento sin dal momento in cui la violazione di legge si è verificata ove ricorrano i presupposti, le altre teorie, come più volte evidenziato, prevedono conseguenze eventuali (in termini

³¹⁷ Si tratta secondo la sentenza Cass. 19 maggio 2001, n. 8344, di due diversi profili (uno soggettivo e l'altro oggettivo) che non vanno confusi.

sanzionatori) solo in sede processuale³¹⁸. Questo perché, l'incidenza delle illegittimità istruttorie sulla pretesa impositiva avviene soltanto sul piano probatorio e non anche su quello procedimentale³¹⁹.

Si ritiene perciò che il rapporto tra le illegittimità istruttorie e l'attività di accertamento dovrebbe essere così ricostruito: abbandonando da un lato gli eccessivi rigorismi della dottrina talora troppo garantista nei confronti del contribuente (come la necessaria invalidità derivata dell'atto di accertamento) che rischia di penalizzare eccessivamente l'attività dell'Amministrazione finanziaria e superando, dall'altro, quegli orientamenti giurisprudenziali oltremodo indulgenti nei confronti dell'ammissibilità di ogni mezzo probatorio che rischiano invece di avallare indagini istruttorie illegittime (prive di conseguenze sul piano della pretesa impositiva) incidendo negativamente sulla tutela del soggetto inquisito³²⁰.

Altra ed autonoma questione rispetto al rapporto tra la pretesa impositiva e le illegittimità istruttorie è quella della tutela delle posizioni soggettive del contribuente lese nel corso dell'attività istruttoria.

Ciò che emerge, infatti, con estrema chiarezza alla luce di quanto fin ora evidenziato, è che un aspetto decisivo: i diritti e le posizioni del contribuente illegittimamente sacrificati nella fase istruttoria non trovano tutela nella fase procedimentale.

Non esiste cioè una disposizione legislativa che riconosca al contribuente leso nei suoi diritti, durante l'esecuzione materiale di una verifica fiscale, una tutela immediata e diretta (cautelare).

³¹⁸ S. LA ROSA, *Sui riflessi procedimentali e processuali delle indagini tributarie irregolari*, cit., 304.

³¹⁹ Cfr., R. MICELI, *Riflessioni sul rapporto tra le illegittimità istruttorie e l'accertamento della pretesa impositiva*, cit., 806, la quale ulteriormente specifica che: "tutte le determinazioni contenute in atti nulli non sono in grado di sostenere la pretesa impositiva e dunque risultano non essere utilizzabili".

³²⁰ Sul punto, R. MICELI, *Riflessioni sul rapporto tra le illegittimità istruttorie e l'accertamento della pretesa impositiva*, cit., 807, osserva acutamente che: "se una soluzione troppo "rigorista" per l'attività amministrativa si traduce in una inefficacia del sistema tributario in ordine ai suoi obbiettivi base, una soluzione "indulgente" determina, invece, una lesione delle norme e dei principi che il sistema ha meditato per il corretto perseguimento dei medesimi obbiettivi".

Se è corretto dare evidenza alle illegittimità istruttorie in sede processuale in caso di emissione del provvedimento impositivo, facendo seguire a tale rilievo l'inutilizzabilità dei dati raccolti in sede di verifica, è altrettanto vero che né l'inutilizzabilità delle prove illegittimamente acquisite né la teoria dell'invalidità derivata dell'atto di accertamento sono in grado di fornire adeguata tutela al contribuente leso nell'esercizio dei poteri istruttori *contra legem*.

Si pone, dunque, un problema di tutela immediata (azione cautelare e/o inibitoria) laddove il contribuente intenda rilevare, durante lo svolgimento dell'istruttoria, la lesione di un proprio diritto facendo cessare l'attività illegittima, e di tutela differita (azione risarcitoria) quando, invece, il contribuente intenda chiedere, dopo l'accertamento dell'effettiva pretesa impositiva in sede processuale, il risarcimento dei danni subito nella precedente fase procedimentale³²¹.

Terminata la trattazione del problema degli effetti delle violazioni delle disposizioni in materia di istruttoria sull'avviso di accertamento, residuano due ulteriori quesiti: anzitutto esistono mezzi ulteriori di tutela che possano incidere sul procedimento tributario? Ossia esiste una tutela ulteriore, rispetto a quella offerta dall'impugnazione dell'avviso di accertamento? Come oramai noto, l'istruttoria può ledere diritti del contribuente ma non seguire ad essa alcun avviso di accertamento – ed in tal caso il contribuente che ha subito la lesione non ha lo strumento (*rectius* l'avviso di accertamento) per tutelare i propri interessi - ovvero può seguire all'istruttoria un avviso di accertamento, ma la violazione ledere posizioni giuridiche di un soggetto diverso dal contribuente, come ad esempio il terzo che subisce l'accesso illegittimo, impossibilitato anche in questo caso ad esercitare il proprio diritto di difesa.

Se è pur vero che in questi casi rimarrebbero disponibili i rimedi risarcitori e sanzionatori³²², occorre comunque domandarsi se il sistema che

³²¹ R. MICELI, *Riflessioni sul rapporto tra le illegittimità istruttorie e l'accertamento della pretesa impositiva*, cit., 801.

³²² In tal senso, rileva correttamente A. MARCHESELLI, *Le garanzie del professionista nell'istruttoria tributaria: dalla tutela differita alla tutela inibitoria*, cit., 1030 "il ricorso

assommi la possibile impugnazione dell'avviso di accertamento (ove possibile), l'azione di risarcimento del danno e le azioni punitive (pubbliche) assicuri effettivamente agli interessati il diritto a una tutela piena.

Ed ancora, può il giudice tributario tutelare i diritti soggettivi e/o gli interessi legittimi del contribuente nonostante l'art. 2 D.Lgs. n. 546 del 1992 "confini" la sua giurisdizionale ai "*soli tributi di ogni genere e specie*"?³²³ O deve invece essere invocato un giudice diverso (civile o amministrativo) che, essendo giurisdizionalmente competente a trattare di diritti soggettivi e gli interessi legittimi del privato, riesca a garantire una maggiore tutela per il contribuente?

A tali quesiti si proverà a dare risposta nei successivi due capitoli.

contro il provvedimento finale, i risarcimenti e le sanzioni non appaiono idonei a tutelare integralmente l'interessato contro quelle iniziative istruttorie suscettibili di attuazione coattiva e di produrre un danno irrimediabile".

³²³ In passato si riteneva che la tutela del contribuente a fronte di illegittimità istruttorie trovasse la sua naturale sede nel processo tributario (cfr. D. STEVANATO, *Vizi dell'istruttoria e illegittimità dell'avviso di accertamento*, cit., 89, evidenziava che se si precludeva la possibilità di far valere il vizio dell'istruttoria in sede di impugnazione del conseguenze avviso di accertamento non si vedeva quale tutela potesse residuare al soggetto passivo a fronte di un'attività, in senso lato, amministrativa compiuta in palese violazione di legge) e che pertanto i due profili, quello della tutela del contribuente e quello delle illegittimità andassero trattati congiuntamente in tale sede, è bene precisare che, il primo profilo è del tutto autonomo rispetto al secondo e deve pertanto essere trattato diversamente. Cfr., R. MICELI, *Riflessioni sul rapporto tra le illegittimità istruttorie e l'accertamento della pretesa impositiva*, cit., 801.

CAPITOLO III

LA TUTELA DELLA PRETESA IMPOSITIVA DINANZI AL GIUDICE TRIBUTARIO.

SOMMARIO: 1. Premessa. I confini dell'indagine. – 2. La giurisdizione tributaria: l'art. 2 D.Lgs. n. 546 del 1992. I limiti esterni. – 2.1. I confini della giurisdizione tributaria ed i rapporti con le altre giurisdizioni nell'ottica della giurisprudenza di legittimità. – 3. Gli atti impugnabili: l'art. 19 del D.Lgs. n. 546 del 1992. I limiti interni. – 3.1. L'impugnabilità degli atti istruttori illegittimi. L'assenza di una specifica collocazione normativa. – 4. La natura del processo tributario. La tesi del processo tributario quale impugnazione – merito – 4.1. La tesi del processo tributario quale impugnazione – annullamento – 4.2. La natura ibrida del processo tributario. Quadro di sintesi. – 5. I “limiti” della tutela davanti al giudice tributario. – 6. Osservazioni conclusive. La necessità di un nuovo intervento legislativo.

1. PREMESSA. I CONFINI DELL'INDAGINE.

Il precedente Capitolo II si è concluso con due importanti quesiti. Procedendo con ordine, ci si chiede anzitutto se con l'impugnazione dell'avviso di accertamento, il contribuente possa rilevare l'illegittimità delle acquisizioni probatorie poste a fondamento della pretesa impositiva dell'atto medesimo?.

Come più volte evidenziato, l'esercizio di poteri istruttori di tipo investigativo determina una temporanea compressione dei diritti di rango costituzionale del soggetto sottoposto a verifica; con il rischio che, talora, tale compressione possa trasformarsi in una vera e propria violazione. In tali casi, sorge per il contribuente la necessità di tutelare le proprie posizioni giuridiche soggettive lese dall'illegittimo esercizio dei poteri istruttori indipendentemente dalla successiva (e solo eventuale) emissione dell'atto impositivo.

Però se, come già anticipato, la giurisdizione tributaria riguarda, ai sensi dell'art. 2 D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, *“tutte le controversie aventi ad oggetto i tributi di ogni genere e specie comunque denominati”*, come può il giudice “allargare” il proprio giudizio anche alla tutela di posizioni giuridiche che poco hanno a che fare con la prestazione patrimoniale imposta nell'atto di accertamento?

Proprio per tali ragioni, sembra più opportuno riformulare la precedente questione in altri termini: se l'attività ispettiva costituisce, come si è detto, un autonomo procedimento idoneo a ledere in modo diretto alcuni

diritti soggettivi del contribuente (come le libertà fondamentali di cui agli artt. 13, 14 e 15 Cost.) e che solo in via eventuale e secondaria conduce all'emanazione di un atto impositivo (rispondente ad un altro tipo di diritto: il diritto a corrispondere, ai sensi dell'art. 53 Cost., i tributi in ragione della propria capacità contributiva) come può la tutela contro un'illegittima attività ispettiva incanalarsi nell'ambito della tutela contro la fondatezza di un atto eventuale e consequenziale?

Ed ancora, in assenza dell'atto impositivo, il contribuente può comunque adire il giudice tributario per la tutela dei propri diritti soggettivi lesi nell'esercizio dei poteri istruttori dall'Amministrazione finanziaria? L'autorizzazione giudiziale priva di motivazione, sulla base della quale è stato eseguito un accesso illegittimo presso l'abitazione del contribuente, può essere impugnata dinnanzi al giudice tributario?

La risposta a tali quesiti, seppur di non semplice individuazione, si trova nelle disposizioni contenute agli artt. 2 e 19 del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, rispettivamente concernenti la giurisdizione tributaria e gli atti impugnabili nel processo tributario.

In tal senso, sarà necessario definire, in prima battuta, i limiti giurisdizionali (interni ed esterni³²⁴) entro cui si muove il giudice tributario – con la precisazione che, mentre, la tematica dei limiti esterni (o verticali) della giurisdizione tributaria non desta particolari problematiche, il tema dei limiti interni è invece ancor oggi fortemente dibattuto in dottrina - ed in secondo luogo se l'elenco degli atti impugnabili innanzi le Commissioni tributarie è tassativo.

Come noto, il giudizio tributario si instaura mediante l'impugnazione davanti alle Commissioni tributarie (l'organo giurisdizionalmente competente) di uno degli atti indicati all'art. 19 D.Lgs. n. 546 del 1992 ossia

³²⁴ Nel definire la giurisdizione tributaria P. RUSSO, *Processo tributario*, in *Enc. Dir.*, Milano, 1988, 757, ha fatto riferimento a due distinti piani di indagine: per un verso i cosiddetti limiti esterni, che consentono di ripartire la giurisdizione tra giudice tributario, da una parte, ed il giudice ordinario e quello amministrativo dall'altra; per altro verso, sono stati individuati i limiti interni che circoscrivono la giurisdizione tributaria sul piano delle parti necessarie del processo (profilo soggettivo) e su quello degli atti impugnabili (profilo oggettivo).

di un atto che - alla luce della più recente dottrina - definisca la pretesa impositiva dell'Amministrazione finanziaria. In questo senso, gli atti istruttori (come le autorizzazioni, gli atti di accesso etc.), non espressamente indicati nel suddetto articolo, possono considerarsi assimilabili ad un atto impositivo? È possibile affermare, ad esempio, che il pvc definisce (già) la pretesa impositiva che, in un secondo momento, l'Amministrazione formalizzerà nell'atto impositivo?

Definito tale punto, l'attenzione si focalizzerà sull'altro tema centrale della presente trattazione: che tipo di giudizio è quello tributario?

L'identificazione della natura del processo tributario come giudizio di "impugnazione annullamento" – volto alla (mera e) corretta determinazione della pretesa fiscale *ex art. 53 Cost.* - ovvero di "impugnazione merito" – diretto ad accertare non soltanto l'*an* ed il *quantum* del tributo ma anche a tutelare le posizioni giuridiche (eventualmente lese) del contribuente – servirà a rispondere al primo quesito posto: nella valutazione della fondatezza della pretesa impositiva avanzata nell'atto impositivo impugnato il giudice può entrare nel merito del rapporto obbligatorio tra contribuente e Fisco?

Procedendo per gradi, si analizza di seguito la prima questione attinente ai limiti della giurisdizione tributaria.

2. LA GIURISDIZIONE TRIBUTARIA: L'ART. 2 D.LGS. N. 546 DEL 1992. I LIMITI ESTERNI.

L'art. 2 del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546³²⁵ è la norma con cui viene attribuita (e delimitata) la giurisdizione³²⁶ del giudice tributario³²⁷.

³²⁵ La presente trattazione non permette purtroppo di soffermarsi adeguatamente sull'evoluzione normativa della giurisdizione tributaria. Sinteticamente, si rappresenta che, nell'originaria versione dell'art. 2 del D. Lgs. n. 546 del 1992, veniva in sostanza recepita la vecchia elencazione di materie devolute alla giurisdizione tributaria di cui all'art. 1 del D.P.R. n. 633 del 1972, comprensiva delle "aggiunte" con le quali singole leggi di imposta avevano devoluto alle commissioni ulteriori tributi rispetto a quelli tassativamente elencati dal Legislatore del 1972. Ed invero, l'originaria ampiezza della giurisdizione tributaria, secondo quanto disposto nel D.P.R. n. 636 del 1972, era limitata dalla elencazione delle singole imposte tassativamente enumerate nell'art.1 del decreto delegato (irpef, irpeg ed ilor; iva con alcune esclusioni; invim; imposta di registro; imposta sulle successioni e donazioni; imposta sulle assicurazioni; imposte ipotecarie), già prima della riforma del 1992 era stata ampliata. Singole leggi di imposta, difatti, avevano devoluto alle

Si tratta di norma fondamentale nell'ambito della disciplina del processo tributario, poiché definisce la giurisdizione dell'autorità giudiziaria competente: le Commissioni Tributarie³²⁸ riconoscendo loro la potestà di cognizione su materie predeterminate normativamente.

Commissioni ulteriori tributi rispetto a quelli tassativamente elencati nel D.P.R. n. 636 del 1972: quali l'imposta sul patrimonio netto delle imprese (L. n. 461 del 1992), l'imposta straordinaria sui depositi bancari (L. n. 359 del 1992), l'imposta straordinaria su particolari beni (L. n. 438 del 1992), l'imposta straordinaria immobiliare (L. n. 359 del 1992), nonché il tributo speciale per il deposito in discarica dei rifiuti solidi in virtù della L. n. 549 del 1995. Sul punto, si veda, *ex multis*, F. TESAURO, *Profili sistematici del processo tributario*, Padova, 1980, 377 e ID., *Il rimborso dell'imposta*, Torino, 1975, 289.

³²⁶ Sul concetto di giurisdizione e sulla sua evoluzione, si veda, *ex multis*, L. MORTARA, *Commentario del codice e delle leggi di procedura civile*, Milano, 1923; G. CHIOVENDA, *Principi di diritto processuale civile*, Napoli, 1923, 102; S. SATTA, voce *Giurisdizione* (nozioni generali), in *Enc. dir.*, XIX, Milano, 1970; A. ATTARDI, *Giurisdizione e competenza in generale*, in AA.Vv., *Commentario al codice di procedura civile*, diretto da E. ALLORIO, Torino, 1973; P. BIAVATI, *Giurisdizione civile, territorio e ordinamento aperto*, Milano, 1997. Si vedano, più di recente, G. VERDE, *Sul monopolio dello Stato in tema di giurisdizione*, in *Riv. dir. proc.*, 2003, 379; N. PICARDI, *La vocazione del nostro tempo per la giurisdizione*, in *Riv. Trim. Dir. Proc. Civ.*, 2004, 50.

³²⁷ Sulla giurisdizione tributaria, si vedano, *ex multis*, S. FIORENTINO, *I nuovi limiti interni della giurisdizione tributaria*, in *Giust. trib.*, 2008, *passim*; G. MARONGIU, *La rinnovata giurisdizione delle Commissioni tributarie*, in *Rass. trib.*, 2003, 117; G.M. CIPOLLA, *Le nuove materie attribuite alla giurisdizione tributaria*, in *Rass. trib.*, 2003, 463; M. CANTILLO, *Aspetti problematici dell'istituzione della giurisdizione generale tributaria*, in *Rass. trib.*, 2002, 803.

Con specifico riferimento al carattere esclusivo della giurisdizione, cfr. S. MUSCARÀ, *La giurisdizione (quasi) esclusiva delle Commissioni tributarie nella ricostruzione sistematica delle sez. un. della Cassazione*, in *Riv. dir. trib.*, 2006, 33.

Sulla recente espansione della giurisdizione tributaria, cfr. P. RUSSO, *L'eccessiva e riprovevole dilatazione della giurisdizione tributaria*, in *Rass. trib.*, 2006, 587; V. NUCERA, *Nuova giurisdizione tributaria e art. 102 della Costituzione: ampliamento della giurisdizione o istituzione di un giudice speciale?*, in *Rass. trib.*, 2006, 1591; L. NICOTINA, *L'ampliamento della giurisdizione tributaria ex art. 2 d.lgs. n. 546 del 1992: un'interpretazione costituzionalmente orientata*, in *Dir. prat. trib.*, 2008, 169; G. BIZIOLI, *La Corte costituzionale riafferma il limite della natura tributaria all'ampliamento delle competenze giurisdizionali del giudice speciale tributario*, in *Giur. cost.*, 2008, 878.

³²⁸ Come noto, le Commissioni tributarie sono sorte come organi amministrativi investite di funzioni di accertamento di secondo grado e, solo col tempo, con l'introduzione dei D.Lgs. n. 545 e 546 del 31 dicembre 1992 hanno assunto la natura di organi giurisdizionali. Sebbene dotate di poteri decisorii sui ricorsi loro presentati, le Commissioni tributarie, prima dell'introduzione dei suddetti decreti legislativi, assumevano la propria natura di organi amministrativi, affiancando o sostituendosi all'amministrazione finanziaria, all'interno della quale erano sorte e continuavano a collocarsi.

Successivamente, l'art. 1 del D.Lgs. n. 545 del 1992 ha definitole Commissioni tributarie "organi di giurisdizione in materia tributaria". Nello stesso senso, si esprime anche l'art. 1, 1° comma, del D.Lgs. n. 546, in base al quale "la giurisdizione in materia tributaria è

Nella definizione della giurisdizione tributaria si possono individuare due distinti piani di indagine: quello dei limiti esterni (detti anche verticali), che ripartiscono la giurisdizione tra giudice tributario, giudice ordinario e giudice amministrativo, e quello dei limiti interni (detti anche orizzontali) che circoscrivono la giurisdizione tributaria sul piano delle parti necessarie del processo (profilo soggettivo) e su quello degli atti impugnabili (profilo oggettivo).

Per quanto concerne i limiti esterni, fino al 2001, la giurisdizione era ripartita in base alla materia ossia in base al tipo di tributo. Rientravano cioè nella giurisdizione esclusiva delle Commissioni tributarie (solo) le imposte tassativamente individuate all'art. 2 D.Lgs. n. 546 del 1992³²⁹, mentre tutte

esercitata dalle Commissioni tributarie provinciali e dalle Commissioni tributarie regionali di cui all'art. 1, d.lgs. 545". In forza della disciplina richiamata, gli organi della giurisdizione tributaria sono stati riordinati in Commissioni provinciali - aventi sede nel capoluogo di ogni provincia - e in Commissioni regionali - aventi sede nel capoluogo di ogni regione (*ex art. 1 D.Lgs. n. 545 del 1992*). È stato altresì soppresso il terzo grado di giudizio dinanzi alla Commissione tributaria centrale o, in alternativa, dinanzi alla Corte d'appello, mentre resta il ricorso per Cassazione avverso le sentenze della Commissione tributaria regionale, sia pure limitatamente ai motivi di cui all'art. 360, c.p.c.

Più un maggiore approfondimento sul tema, si rimanda a: R. DOMINICI – G. MARONGIU, *La giustizia tributaria della fondazione dello Stato unitario alla Seconda guerra mondiale*, in AA.Vv., *La giustizia tributaria italiana e la sua Commissione centrale*, a cura di G. PALEOLOGO, Milano, 2005, 7 ss.; A.F. URICCHIO, *Commissioni tributarie*, in *Enc. Giur. Treccani*, Diritto online, 2015; F. BATISTONI FERRARA, *La giurisdizione del giudice tributario*, in *Dir. prat. trib.*, 1997, I, 253.

³²⁹ Nella versione in vigore (dal 15 gennaio 1993) fino al 31 dicembre del 2001, l'art. 2 così disponeva: "1. Sono soggette alla giurisdizione delle commissioni tributarie le controversie concernenti: a) le imposte sui redditi; b) l'imposta sul valore aggiunto, tranne i casi di cui all'art. 70 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, ed i casi in cui l'imposta è riscossa unitamente all'imposta sugli spettacoli; c) l'imposta comunale sull'incremento di valore degli immobili; d) l'imposta di registro; e) l'imposta sulle successioni e donazioni; f) le imposte ipotecaria e catastale; g) l'imposta sulle assicurazioni; h) i tributi comunali e locali; i) ogni altro tributo attribuito dalla legge alla competenza giurisdizionale delle commissioni tributarie.

2. Sono inoltre soggette alla giurisdizione tributaria le controversie concernenti le sovrainposte e le imposte addizionali nonché le sanzioni amministrative, gli interessi ed altri accessori nelle materie di cui al comma 1.

3. Appartengono altresì alla giurisdizione tributaria le controversie promosse dai singoli possessori concernenti l'intestazione, la delimitazione, la figura, l'estensione, il classamento dei terreni e la ripartizione dell'estimo fra i compossessori a titolo di promiscuità di una stessa particella nonché le controversie concernenti la consistenza, il classamento delle singole unità immobiliari urbane e l'attribuzione della rendita catastale". In buona sostanza le controversie attribuite al giudice tributario erano quelle

le altre controversie di natura tributaria erano affidate al giudice ordinario³³⁰.

La versione attuale della norma è il risultato delle diverse modifiche normative succedutesi nel tempo, introdotte dapprima con l'art. 12, comma 2, della L. 28 dicembre 2001, n. 448 e poi con l'art. 3-*bis*, comma 1, del D.L. 30 settembre 2005, n. 203 e con il D.L. n. 223 del 2006, tutte orientate all'allargamento della giurisdizione tributaria e alla concentrazione delle liti fiscali davanti ad un solo giudice.

Con la prima novella legislativa, operata dal richiamato art. 12, L. n. 488 del 2001, la competenza giurisdizionale delle Commissioni Tributarie - sino ad allora "limitata" ad una elencazione dei singoli tributi a queste attribuibili³³¹ - è stata estesa a tutti i tributi "*di ogni genere e specie, compresi quelli regionali, provinciali e comunali....*" nonché "*le sanzioni amministrative comunque irrogate da uffici finanziari, gli interessi ed ogni altro accessorio*", lasciando quindi all'autorità giudiziaria ordinaria i soli giudizi riguardanti gli atti dell'esecuzione forzata tributaria successivi alla notifica della cartella di pagamento.

Con la riforma del 1992, quindi, la giurisdizione tributaria sembrava orientarsi verso una delimitazione maggiormente ancora alla materia (tributaria) in sé³³² che ai singoli tributi.

aventi ad oggetto: le imposte, i tributi locali e ogni altro tributo attribuito ope legis alla competenza giurisdizionale del giudice tributario".

³³⁰ Precisa in tal senso, G. MELIS, *Lezioni di diritto tributario*, cit., 497, che, dal punto di vista tecnico-giuridico, la giurisdizione tributaria era da qualificarsi come residuale rispetto a quella del giudice ordinario cui spettava invece di decidere nel silenzio della legge.

³³¹ Per un approfondimento sull'argomento: M. BASILAVECCHIA, *Prime considerazioni sulla rinnovata giurisdizione delle Commissioni tributarie*, in *Corr. Trib.*, 2002, 4105 ss.; V. CARBONE, *Il nuovo assetto della giustizia tributaria*, in *Corr. Giur.*, 2002, n. 4, 421 ss.; M. CANTILLO, *Aspetti problematici dell'istituzione della giurisdizione generale tributaria*, cit., 803 ss.; M. MICCINESI, *Il nuovo processo tributario*, Milano, 2004; G. CIPOLLA, *Le nuove materie attribuite alla giurisdizione delle Commissioni tributarie*, cit., 463 ss.; G. MARONGIU, *La rinnovata giurisdizione delle commissioni tributarie*, in *Rass. Trib.*, 2003, 115; F. PISTOLESI, *Le nuove materie devolute alla giurisdizione delle commissioni tributarie*, in *Giur. Impr.*, 2002, 1463 ss.

³³² Sebbene la presente trattazione non permetta di soffermarsi come si dovrebbe sull'argomento, appare utile precisare che, la novità più vistosa della riforma del 1992 fu abolizione dei tre gradi di giudizio e l'introduzione del nuovo processo limitato a due soli gradi: quello presso le commissioni tributarie provinciali ed il secondo, presso le

Nonostante non si potesse ancora parlare di una giurisdizione tributaria “generale”, si cominciava tuttavia a delineare un *corpus* normativo autonomo in tema di giurisdizione tributaria³³³, costituito dalle disposizioni contenute nel D.Lgs. n. 546 del 1992 e dalle norme del codice di procedura civile³³⁴ mediante il richiamo operato dall’art. 1, 2° comma³³⁵ del medesimo decreto.

In seguito, con l’intervento legislativo del 2005 (ad opera dell’art. 3 *bis* del D.L. n. 203 del 2005), l’oggetto della giurisdizione tributaria è stato ulteriormente allargato con l’inserimento dell’espressione “*comunque denominati*” riferito “ai tributi di ogni genere e specie”; in questo modo, ai fini dell’inclusione di una prestazione patrimoniale imposta nell’ambito della materia tributaria, occorre(va) solo verificare la sua riconducibilità nella categoria concettuale di tributo^{336 337}.

commissioni tributarie regionali. Vennero altresì introdotte rilevanti novità, a presidio delle situazioni protette, quali l’obbligo di assistenza tecnica del contribuente, l’introduzione del regime delle spese del processo giudizio di ottemperanza – vero progresso, quest’ultimo, verso la possibilità di eseguire sentenze definitive a sfavore dell’amministrazione.

³³³ In questo senso, si veda, C. CONSOLO, *Dal contenzioso al processo tributario*, Milano, 1992, XIII e ss., nonché C. GLENDI, voce *Contenzioso tributario*, in *Enc. giur. Treccani*, VIII, 2001, 6.

³³⁴ In merito, cfr. A. CHIZZINI, *I rapporti tra codice di procedura civile e processo tributario*, in AA.Vv., *Il processo tributario. Giurisprudenza sistematica di diritto tributario*, diretta da F. TESAURO, Torino, 1998, 3; C. GLENDI, *Rapporti tra nuova disciplina del processo tributario e codice di procedura civile*, in *Dir. prat. trib.*, 2000, I, 1700 ss.

³³⁵ A norma del quale: “*I giudici tributari applicano le norme del presente decreto e, per quanto da esse non disposto e con esse compatibili, le norme del codice di procedura civile*”.

³³⁶ A tale novella legislativa va il merito di aver definitivamente svalutato il *nomen iuris* attribuito ad un prelievo quale elemento dirimente ai fini dell’individuazione della sua natura tributaria e quindi della giurisdizione cui devolvere le relative controversie. Cfr., G. MELIS, *Lezioni di diritto tributario*, cit., 498. Il legislatore, infatti, ha incluso nella giurisdizione tributaria le controversie relative al canone per l’occupazione di spazi e aree pubbliche, al canone comunale sulla pubblicità e al diritto sulle pubbliche affissioni, oltre alle liti riguardanti il canone per lo smaltimento dei rifiuti urbani e quello per lo scarico delle acque reflue. Alle imposte e alle tasse sono state, insomma, aggiunte entrate di natura prevalentemente sinallagmatica o, comunque, paratributaria. In relazione a tali canoni, anche le Sezioni Unite della Corte di cassazione hanno avallato la sussistenza della giurisdizione tributaria in quanto le prime sarebbero “figlie” di precedenti prelievi tributari e di questi conserverebbero il presupposto d’imposta e gli elementi fondamentali. Cfr., Cass., SS.UU., 8 marzo 2006, n. 4895. Corte Cost., 2005, n. 73.

Su quest'ultima riforma e sulla successiva, attuata dal D.L. n. 223 del 2006, che ha ulteriormente espanso la giurisdizione tributaria ampliando gli atti impugnabili ai sensi dell'art. 19 del D.Lgs. n. 546 del 1992³³⁸, si è espressa anche la giurisprudenza di legittimità con alcune importanti sentenze³³⁹ avallando l'ampliamento della giurisdizione a carattere generale delle Commissioni tributarie per ogni controversia vertente su uno specifico rapporto tributario o su sanzioni inflitte dall'Amministrazione finanziaria.

Alla luce di quanto evidenziato, la giurisdizione tributaria si configura oggi come una giurisdizione a carattere generale³⁴⁰, che si estende

³³⁷ Sul concetto di tributo, vedasi A. VIOTTO, voce *Tributo*, in *Dig. disc. priv.*, sez. comm., Torino, 1999, 223. Cfr. anche L. DEL FEDERICO, *Tasse, tributi paracommutativi e prezzi pubblici*, Torino, 2000, 19; F. FICHERA, *Fiscalità ed extrafiscalità nella Costituzione. Una rivisitazione dei lavori preparatori*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1997, 486; A. FEDELE, *Corrispettivi di pubblici servizi, prestazioni imposte, tributi*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1971, 27; ID., *La distinzione dei tributi dalle entrate di diritto privato e la competenza del tribunale*, in *Dir. prat. trib.*, 1969, II, 3; A. D. GIANNINI, *Il concetto giuridico di tassa*, in *Riv. it. dir. fin.*, 1937, *passim*; ID., *Il rapporto giuridico d'imposta*, Milano, 1937, 13.

³³⁸ A seguito dell'entrata in vigore del D.L. n. 223 del 2006, è possibile presentare ricorso presso la Commissione tributaria provinciale anche per: l'iscrizione di ipoteca sugli immobili di cui all'art. 77 del DPR n. 602 del 1973; il fermo di beni mobili registrati di cui all'art. 86 del DPR n. 602 del 1973.

³³⁹ La riflessione è stata avviata dalle Sezioni Unite della Cassazione che, con la sentenza 9 giugno 2005, n. 16776, ove è stato statuito che: "ogni controversia in cui è direttamente coinvolto un rapporto tributario rientra nella giurisdizione tributaria, per cui deve essere riconosciuta al contribuente la possibilità di rivolgersi al giudice tributario "ogni qual volta l'Amministrazione manifesti (anche attraverso la procedura del silenzio rigetto) la convinzione che il rapporto tributario (o relativo a sanzioni tributarie) debba essere regolato in termini che il contribuente ritenga di contestare". Nello stesso senso, si vedano anche, Cass., SS.UU., 22 luglio 2002, n. 10725; Cass., 26 gennaio 2001, n. 8 ; Cass., 4 settembre 2001, n. 11403.

³⁴⁰ Accanto al tema della generalità della giurisdizione vi è quello tema dell'esclusività per materia della competenza a conoscere delle commissioni, specie a seguito della novella di cui alla legge n.248 del 2005 si vedano: C. GLENDI, *Aspetti applicativi delle modifiche apportate al processo tributario*, in *Corr. Trib.*, 2006, n. 6, 420 ss.; L. PERRONE, *I limiti della giurisdizione tributaria*, in *Rass. Trib.*, 2006, 707; F. TESAURO, *Gli atti impugnabili ed i limiti della giurisdizione tributaria*, in *Giust. Trib.*, 2007, 11; P. RUSSO, *Giustizia Tributaria (linee di tendenza)*, in *Enc. dir.*, II, Milano, 2008, 618 ss.; ID., *Manuale di diritto tributario, Il processo tributario*, 2013, Milano, 18 ss.; G. TABET, *Una giurisdizione speciale alla ricerca della sua identità*, in *Riv. dir. trib.*, 2009, I, 21.

Per i rilievi critici alla tesi della esclusività della giurisdizione delle Commissioni tributarie si vedano: S. DONATELLI, *Osservazioni critiche in tema di ammissibilità dell'impugnazione del diniego di autotutela innanzi alle Commissioni Tributarie*, in *Rass. Trib.*, 2005, 1732 ss.; S. MUSCARÀ, *La giurisdizione (quasi) esclusiva delle Commissioni Tributarie nella*

a tutti i rapporti in cui viene esercitata una potestà impositiva³⁴¹ da parte dell'Ente impositore, indipendentemente dal tipo di atto impugnato nonché ad ogni genere di contribuzione imposta dalla legge anche non ancora istituita³⁴².

In altri termini, le Commissioni tributarie sono competenti – e la loro giurisdizione è esclusiva ed a carattere generale - per tutte le controversie aventi ad oggetto i tributi di ogni genere e specie e per ogni questione relativa all' *an* o al *quantum* del tributo^{343 344}.

Rimane tuttavia una problematica.

All'evoluzione normativa dei limiti esterni non è seguita, infatti, una (adeguata) riforma dei limiti interni, ossia degli atti impugnabili innanzi alle Commissioni tributarie.

Ed invero, nonostante si parli di una giurisdizione generale, competente ogniquale volta si controverte di uno specifico rapporto tributario, ciò non significa che qualsiasi atto astrattamente adottabile dall'Amministrazione finanziaria possa essere oggetto di impugnazione davanti all'organo giudiziale tributario, dal momento che, come si approfondirà, l'art. 19 del D.Lgs. n. 546 del 1992 regola l'accesso alla

ricostruzione sistematica delle SS.UU. della Cassazione, cit., 29 ss.; P. RUSSO, *L'eccessiva e riprovevole dilatazione della giurisdizione tributaria*, cit., 590 ss.

³⁴¹ Cfr., Cass. 26 giugno 2009, n. 15031; Cass., SS. UU., 19 dicembre 2009, n. 26820; Cass., 28 gennaio 2011, n. 2064; Cass., SS.UU., 26 marzo 2013, n. 7526; Cass., SS.UU., 16 febbraio 2016, n. 2950.

³⁴² Cfr., E. FORTUNA, *Gli attuali confini della giurisdizione tributaria*, in *Riv. dir. trib.*, 2003, 13.

³⁴³ Cfr., Cass. SS.UU. 15 maggio 2007 n. 11082.

³⁴⁴ È bene precisare inoltre che, in base al 3° comma dell'art. 2 D.Lgs. n. 546 del 1992, il giudice tributario risolve in via incidentale, ossia limitatamente a quanto strettamente necessario per la decisione della controversia, ogni questione, civile o amministrativa, da cui dipenda la decisione delle controversie rientranti nella propria giurisdizione, fatta eccezione delle questioni concernenti: la materia di querela di falso in merito ai documenti inerenti il giudizio e lo stato o la capacità delle persone, diversa dalla capacità di stare in giudizio di all'art. 39 D.Lgs. n. 546 del 1992.

Qualora, dunque, per previsione di legge o per libera iniziativa delle parti, si dia luogo ad una causa autonoma, di carattere pregiudiziale, si inserisce nel processo una ulteriore domanda, che è soggetta - in difetto di norme che prevedano deroghe per motivi di connessione - alle proprie regole sulla giurisdizione, con conseguente eventuale separazione delle due domande e devoluzione di ciascuna al giudice rispettivamente fornito della giurisdizione.

giurisdizione tributaria stabilendo che si possa ricorrere contro un numero (tendenzialmente) chiuso di atti³⁴⁵.

In altre parole, i “limiti interni” della giurisdizione tributaria sembrano rimasti “ancorati” ad un’impostazione che appare oggi superata³⁴⁶.

³⁴⁵ R. LUNELLI, *La tutela del contribuente di fronte agli atti istruttori del procedimento di accertamento illegittimi*, in *GT- Riv. dir. trib.*, 2009, n. 6, 448.

³⁴⁶ Una questione non nuova, in quanto è stato riproposto un problema già ampiamente dibattuto nel vigore del precedente regime processuale disciplinato dal d.p.r. 636 del 1972, e i cui frutti sono direttamente correlati con la formulazione della norma odierna.

Nel testo originario dell’art. 16 del d.p.r. 636, secondo la dottrina prevalente, l’indicazione degli atti impugnabili non era tassativa, ed erano dunque ammissibili non solo interpretazioni estensive ed analogiche della previsione, ma anche forme di tutela concorrenti per atti non espressamente richiamati (Su tutti F. MAFFEZZONI, *Atti impugnabili e funzioni del processo avanti alle Commissioni tributarie*, in *Boll. trib.*, 1976, 1569 ss.; A. M. GAFFURI, *L’imposta sulle successioni e donazioni*, Torino, 1976, 356).

In tale contesto anche la giurisprudenza di legittimità riteneva esemplificativa l’elencazione degli atti impugnabili operata dall’art. 16 e ciò induceva a ritenere immediatamente impugnabili diverse categorie di atti tributari, non contemplati nella predetta norma (In proposito C. Cass. sent. 6262 del 1980; Cass., sent. 661 del 1986; Cass., sent. 1322 e 1323 del 1986).

A prescindere dalla fondatezza o meno di tali tesi, dopo le modifiche introdotte dall’art. 7 del d.p.r. 739 del 1981, che, come ricordato in precedenza, ha aggiunto al testo dell’art. 16 del d.p.r. 636/1981, l’espressa disposizione secondo la quale non possono essere autonomamente impugnati gli atti diversi da quelli ivi indicati, per cui l’elencazione in questione è stata ritenuta tassativa. La tassatività degli atti impugnabili non ha però escluso letture estensive delle categorie di atti indicati dalla norma.

La Corte Costituzionale, con sentenza n. 313 del 3 dicembre 1985, infatti, di fronte alla denuncia dell’art. 16 perché non prevedeva fra gli atti impugnabili il provvedimento di declaratoria di inammissibilità o rigetto della domanda di condono tributario, ha affermato, con una sentenza interpretativa di rigetto, che l’elenco contenuto nel suddetto art. 16 (sia nel testo originario che in quello novellato dal d.p.r. 739 del 1981), non era di ostacolo ad un’interpretazione estensiva di tale norma. La mancanza di una specifica disposizione nell’elencazione tassativa degli atti oggetto del ricorso, non poteva impedire all’interprete di ritenere impugnabile di fronte alle Commissioni tributarie un atto, quando, in considerazione dello scopo che riveste e degli effetti che produce, sia in sostanza assimilabile ad uno di essi, non potendosi “*minimamente dubitare che tutti gli atti che hanno la comune finalità dell’accertamento della sussistenza e dell’entità del debito tributario siano equivalenti, qualunque sia la denominazione ad essi data dal legislatore*”, sicché questi, in quanto “*suscettibili di produrre una lesione diretta ed immediata della situazione soggettiva del contribuente, sono immediatamente impugnabili dinanzi ai giudici tributari*”: Negli stessi termini si sono poste anche le Sezioni Unite della Corte di Cassazione, quando, nella sentenza del 29 maggio 1999, n. 185, affermarono la giurisdizione delle Commissioni tributarie in merito ad un provvedimento di revoca di accertamento con adesione, anche se non ricompreso nell’elenco degli atti impugnabili, e ciò perché tale provvedimento ai fini delle imposte sul reddito e dell’Iva, è “*inerente al rapporto tributario e alla corretta applicazione dell’imposta, con la conseguenza che*

2.1. I CONFINI DELLA GIURISDIZIONE TRIBUTARIA ED I RAPPORTI CON LE ALTRE GIURISDIZIONI NELL'OTTICA DELLA GIURISPRUDENZA DI LEGITTIMITÀ.

Prima di affrontare la tematica degli atti impugnabili, appare utile soffermarsi brevemente sui confini “verticali” della giurisdizione tributaria rispetto alle altre giurisdizioni esistenti nel nostro ordinamento giuridico.

Come precedentemente evidenziato, a seguito delle riforme normative intervenute nel corso degli anni, alla giurisdizione tributaria si riconosce oggi carattere esclusivo e generale.

Ciò significa che, il criterio di attribuzione della giurisdizione tributaria è solo ed esclusivamente quello della “materia del contendere”³⁴⁷ (per cui vi rientra ogni questione afferente all’esistenza e alla consistenza dell’obbligazione) a prescindere dalla situazione soggettiva di cui si denuncia la lesione o il tipo di tutela giuridica richiesta³⁴⁸. Con la conseguenza che, quando l’atto impugnato non rientra tra quelli “impugnabili” (di cui si dirà meglio nel prossimo par. 3) davanti alle

l’impugnazione dello stesso, in considerazione dello scopo che ha e degli effetti che produce - quale atto necessariamente presupposto dell’avviso di accertamento - rientra nella giurisdizione esclusiva delle Commissioni tributarie, dovendosi ritenere ricompreso, con interpretazione estensiva, nella nozione di avviso di accertamento, atto impugnabile innanzi alle stesse”.

Malgrado l’esperienza maturata in relazione al precedente regime processuale, la questione si è ripresentata sostanzialmente immutata pure nel nuovo rito delineato dal d.lgs. 546/92, dato che anche l’art. 19 di tale decreto ha operato una specifica elencazione degli atti autonomamente impugnabili avanti al giudice tributario, anche se ampliata rispetto a quella indicata dal citato art. 16 del d.p.r. 636, con l’inclusione della cartella di pagamento unitamente al ruolo, degli atti relativi alle operazioni catastali, dei provvedimenti di diniego e revoca di agevolazioni o del rigetto di domande di definizione agevolata dei rapporti tributari (già la Suprema Corte con le sentenze n. 722 del 1987 e n.11006 del 1990, aveva, con interpretazione estensiva, ritenuto impugnabili davanti alle Commissioni tributarie nel vigore del precedente regime processuale tali atti), nonché di “ogni altro atto per il quale la legge ne preveda l’automa impugnabilità davanti alle Commissioni tributarie”.

³⁴⁷ L’orientamento del criterio di riparto in ragione della materia è confermato sia, in sede giurisprudenziale, dalle aperture della sentenza della Corte di Cassazione, a Sezioni Unite, 22 luglio 1999, n. 500, in materia di risarcimento del danno per lesioni di interessi legittimi, sia, in sede normativa, dalle regole disposte dall’art. 7 della legge 21 luglio 2000, n. 205; ovviamente con la necessaria prudenza sottolineata dalla Corte costituzionale nella sentenza 6 luglio 2004, n. 204.

³⁴⁸ Cfr., Cass., SS. UU., 16 marzo 2009, n. 6315. Si veda anche, R. LUNELLI, *La tutela del contribuente di fronte agli atti istruttori del procedimento di accertamento illegittimi*, cit., 488.

Commissioni tributarie, non è riproponibile la dicotomia nel riparto di giurisdizione tra: lesione di diritti soggettivi dei contribuenti, tutelabile dinanzi alla Autorità giudiziaria ordinaria e compressione di interessi legittimi, nell'ambito dell'attività istruttoria dell'Amministrazione finanziaria³⁴⁹, sindacabile dinanzi al giudice amministrativo³⁵⁰.

Pertanto, nella prospettiva della giurisprudenza di legittimità, il “classico” criterio di riparto della giurisdizione che vedeva le questioni inerenti alle possibili lesioni di interessi legittimi come di esclusiva appartenenza del giudice amministrativo e quelle concernenti le altre tutele come disponibili da parte del legislatore ordinario ai fini dell'attribuzione a questo o a quel giudice, deve essere superato³⁵¹.

Peraltro, l'eventuale attribuzione al giudice tributario di una controversia che può riguardare la lesione di interessi legittimi “*non incontra un limite nell'art. 103 Cost. perché non esiste una riserva assoluta di giurisdizione sugli interessi legittimi a favore del giudice amministrativo*”³⁵².

³⁴⁹ Ammesso che - come ritengono alcuni Autori - in tale fase l'Amministrazione finanziaria eserciti un potere discrezionale suscettibile di essere sottoposto al vaglio giudiziale.

³⁵⁰ Si precisa che, il criterio di riparto tra la giurisdizione ordinaria e la giurisdizione amministrativa stabilito dalla Carta costituzionale è basato principalmente sulla natura delle situazioni giuridiche soggettive vantate dai privati nei confronti della pubblica amministrazione. Al giudice ordinario spetta la cognizione delle controversie che hanno a oggetto i diritti soggettivi, mentre al giudice amministrativo spetta la cognizione delle controversie riguardanti gli interessi legittimi. Inoltre, in particolari materie, espressamente indicate dalla legge, viene affidata alla giurisdizione amministrativa anche la tutela dei diritti soggettivi (art. 103, 1° co., Cost.). Cfr., M. E. SCHINAIA, *Giustizia amministrativa*, in *Enc. Giur. Treccani*, Diritto online, 2014.

³⁵¹ Cfr., Cass., SS.UU., sent. 16 marzo 2009, n. 6315.

³⁵² Da tempo, in effetti, evidenzia S. MULEO, *Le sezioni unite dichiarano non impugnabili dinanzi al tar gli atti istruttori del procedimento*, in *Corr. Trib.*, 2009, 1914, che la dottrina amministrativa ha usato superare, ai fini dell'identificazione del criterio di riparto di giurisdizione, lo “steccato” degli interessi legittimi e dei diritti soggettivi, ammettendo che dinanzi al giudice amministrativo potessero esser portate controversie inerenti, in genere, a “situazioni giuridiche soggettive” di cui l'ordinamento ha disposto in tal senso. Cfr., in tal senso, E. FOLLIERI, *La tutela risarcitoria degli interessi legittimi. Profili ricostruttivi con riferimento al D.lgs. 31 marzo 1998, n. 80*, in AA.Vv., *Le situazioni giuridiche soggettive del diritto amministrativo*, a cura di E. PICOZZA - G. PALMA - E. FOLLIERI, Padova, 1999, 139 ss. Cfr., anche, Corte cost., ord. 28 maggio 2001, n. 165; Corte cost., ord. 18 dicembre 2001, n. 414; Corte cost., 22 giugno 2006, n. 240.

A tali osservazioni si aggiunga che, come esplicitato al par. 2 del precedente Capitolo II, nell'ambito dell'attività istruttoria tributaria, la posizione giuridica fatta valere dal contribuente non è quella riferibile ad un interesse legittimo bensì ad un diritto soggettivo³⁵³.

Esclusa dunque qualunque ingerenza del giudice amministrativo nell'ambito del contendere in materia tributaria, la giurisprudenza più recente delega alla giurisdizione ordinaria la trattazione di tutte quelle controversie che riguardano la lesione di diritti soggettivi nella fase istruttoria ma che non siano sfociate in alcun atto impositivo³⁵⁴.

3. GLI ATTI IMPUGNABILI: L'ART. 19 DEL D.LGS. N. 546 DEL 1992. I LIMITI INTERNI.

Per individuare correttamente la giurisdizione dell'autorità giudiziaria tributaria occorre considerare non soltanto i limiti esterni ma anche i limiti interni, i quali, ritraibili dall'art. 19 D.Lgs. n. 546 del 1992, precisano e circoscrivono la nozione di controversia di natura tributaria e quindi i margini di cognizione delle Commissioni tributarie. In altre parole, l'art. 19, in combinato disposto con l'art. 2 del medesimo decreto n. 546 del 1992, delimita la giurisdizione tributaria attraverso la predeterminazione delle controversie esperibili³⁵⁵.

L'art. 19 concorre, infatti, a circoscrivere la nozione di controversia tributaria attraverso il predicato di due elementi: soggettivo ed oggettivo.

In accordo al primo profilo, attinente alle parti necessarie del processo tributario, sono devolute ai giudici tributari, ai sensi dell'art. 10

³⁵³ Cfr., Cass., SS.UU., sent. 2 maggio 2016, n. 8587, ove si afferma che: *“l'eventuale illegittimità del provvedimento adottato dal Procuratore della Repubblica non lede un semplice interesse legittimo ma integra (se effettivamente sussistente) sempre la lesione di un diritto soggettivo del contribuente nei cui confronti viene eseguita la verifica.*

³⁵⁴ Cfr., sempre Cass., SS.UU., sent. 2 maggio 2016, n. 8587, ove si afferma che: *“qualora, invece, l'attività di accertamento non sfoci in un atto impositivo (ovvero, è da ritenersi, tale atto, come nella specie, non sia fatto oggetto di impugnazione), secondo le sezioni unite l'autorizzazione in questione, siccome in ipotesi lesiva del diritto soggettivo del contribuente a non subire verifiche fiscali al di fuori dei casi previsti dalla legge, è autonomamente impugnabile dinanzi al giudice ordinario”.*

³⁵⁵ Cfr., C. GOBBI, *Il processo tributario*, Milano, 2011, 19.

D.Lgs. n. 546 del 1992³⁵⁶, tutte le controversie instaurate dal contribuente nei confronti dell'Ente impositore³⁵⁷ riguardanti l'*an* ed il *quantum* di tutti quei rapporti in cui, come anzidetto, viene esercitata una potestà impositiva³⁵⁸. In altre parole, sono parti essenziali del processo tributario: l'organo che ha emanato l'atto impugnato (o che ha provveduto alla richiesta di rimborso) anche detto processualmente il "resistente" ed il destinatario di tale atto (o soggetto che ha richiesto il rimborso) o anche "ricorrente".

Ma, affrontare il tema dei "limiti interni" della giurisdizione tributaria significa anche analizzare la disposizione di cui all'art. 19 del D.Lgs. n. 546 del 1992 nella parte in cui elenca "*gli atti impugnabili*" (profilo oggettivo) al fine di valutarne la portata in termini di tassatività o meno.

Come meglio si evidenzierà in seguito, il processo tributario ha carattere impugnatorio^{359 360}; per adire quindi il giudice tributario, perché si

³⁵⁶ L'art. 10 D.Lgs. n. 546 del 1992 dispone che: "*Sono parti nel processo dinanzi alle commissioni tributarie oltre al ricorrente, l'ufficio dell'Agenzia delle entrate e dell'Agenzia delle dogane e dei monopoli di cui al decreto legislativo 30 luglio 1999, n. 300, gli altri enti impositori, l'agente della riscossione ed i soggetti iscritti nell'albo di cui all'articolo 53 del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446, che hanno emesso l'atto impugnato o non hanno emesso l'atto richiesto. Se l'ufficio è un'articolazione dell'Agenzia delle entrate, con competenza su tutto o parte del territorio nazionale, individuata con il regolamento di amministrazione di cui all'articolo 71 del decreto legislativo 30 luglio 1999, n. 300, è parte l'ufficio al quale spettano le attribuzioni sul rapporto controverso*".

³⁵⁷ Occorre in tal senso una precisazione. In ragione dell'ampliamento della giurisdizione tributaria "*a tutti i tributi di ogni genere e specie*", la legittimazione passiva spetta a tutti i potenziali soggetti attivi del rapporto tributario. Con la conseguenza che, possono esser parti del processo tributario non soltanto il Ministero dell'economia e delle finanze, l'ente locale ed il concessionario del servizio di riscossione ma anche, ad esempio, le Regioni ed i consorzi di bonifica. Sul punto, si veda, L. PERRONE, *I limiti della giurisdizione tributaria*, cit., 715; P. RUSSO, *I nuovi confini della giurisdizione delle Commissioni tributarie*, in *Rass. trib.*, 2003, 416.

³⁵⁸ Per contro, vengono sottratte alla cognizione del giudice tributario, per carenza dell'elemento soggettivo: le controversie in cui il rapporto giuridico non contempla quale parte necessaria l'Ente impositore; quelle in cui la parte necessaria non è l'amministrazione quale Ente impositore ma l'amministrazione quale responsabile di comportamenti lesivi posti in essere nei confronti del contribuente; quelle che, pur riguardato un'obbligazione tributaria, intercorrono tra soggetti privati. Cfr. P. RUSSO, *Manuale di diritto tributario. Parte speciale*, Torino, 2009, 4.

³⁵⁹ Fin dagli albori (*ex art. 80, R.D. n. 4024 del 1877*) era previsto che il contribuente potesse reclamare contro *l'operato dell'Agente*; successivamente con la riforma tributaria

pronunci sulla legittimità formale e sostanziale dell'atto emesso dall'Amministrazione finanziaria, è necessario che il contribuente impugni quello stesso atto dinanzi le competenti Commissioni tributarie.

In tale schema impugnatorio del processo tributario assume un ruolo primario il citato art. 19³⁶¹, il quale sotto la significativa rubrica “atti

degli anni '30 del Secolo scorso, venne sancito, ai sensi dell'art. 23, R.D. n. 1639 del 1937, che il ricorso potesse essere proposto entro 30 giorni dalla notifica del provvedimento. Con il D.P.R. n. 636 del 1972, venne introdotta, all'art. 16 un'elencazione degli atti impugnabili. L'art. 16 rubricato “termine per ricorrere”, prevedeva che: “*Il termine per proporre ricorso alla Commissione di primo grado è di sessanta giorni e decorre dalla notificazione dell'avviso di accertamento, dell'ingiunzione, del ruolo, del provvedimento che irroga le sanzioni pecuniarie*”.

³⁶⁰ Cfr., C. GLENDI, *L'oggetto del processo tributario*, cit., *passim*; ID., voce *Contenzioso Tributario*, in *Enc. Giur. Treccani*, cit., *ad vocem*. Tale carattere impugnatorio distingue il processo tributario anzitutto da quello civile. La struttura impugnatoria non consente di ricondurre l'oggetto del giudizio all'accertamento dell'obbligazione tributaria, sulla base di una *cognitio* dei fatti rilevanti *e x lege*, a prescindere da quanto rappresentato nell'atto impugnato. Cfr., *ex multis*, F. BATISTONI FERRARA, *Gli atti impugnabili nel processo tributario*, in *Dir. prat. trib.*, 1996, 1109.

Inoltre, tale elemento differenzia il processo tributario anche dal processo amministrativo. Ed invero, nel giudizio tributario non è sempre e comunque possibile reagire contro un qualsiasi atto emesso dall'Amministrazione finanziaria ancorché lesivo di situazioni giuridiche soggettive del privato. In tal senso, R. SCHIAVOLIN, *Commento all'art. 19 del D.lgs. n. 546/1992*, in *Commentario breve alle leggi sul processo tributario*, a cura di C. CONSOLO – C. GLENDI, Padova, 2008, 212.

³⁶¹ L'art. 19 D.Lgs. n. 546 del 1992 recita: “1. *Il ricorso può essere proposto avverso: a) l'avviso di accertamento del tributo; b) l'avviso di liquidazione del tributo; c) il provvedimento che irroga le sanzioni; d) il ruolo e la cartella di pagamento; e) l'avviso di mora; e-bis) l'iscrizione di ipoteca sugli immobili di cui all'articolo 77 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602, e successive modificazioni; e-ter) il fermo di beni mobili registrati di cui all'articolo 86 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602, e successive modificazioni; f) gli atti relativi alle operazioni catastali indicate nell'art. 2, comma 2; g) il rifiuto espresso o tacito della restituzione di tributi, sanzioni pecuniarie ed interessi o altri accessori non dovuti; h) il diniego o la revoca di agevolazioni o il rigetto di domande di definizione agevolata di rapporti tributari; i) ogni altro atto per il quale la legge ne preveda l'autonoma impugnabilità davanti alle commissioni tributarie.*

2. *Gli atti espressi di cui al comma 1 devono contenere l'indicazione del termine entro il quale il ricorso deve essere proposto e della commissione tributaria competente, nonché delle relative forme da osservare ai sensi dell'art. 20.*

3. *Gli atti diversi da quelli indicati non sono impugnabili autonomamente. Ognuno degli atti autonomamente impugnabili può essere impugnato solo per vizi propri. La mancata notificazione di atti autonomamente impugnabili, adottati precedentemente all'atto notificato, ne consente l'impugnazione unitamente a quest'ultimo”.*

impugnabili e oggetto del ricorso”, elenca in modo esplicito³⁶² gli atti nei cui confronti è ammesso il ricorso diretto all’organo giurisdizionale³⁶³.

Ebbene, il profilo oggettivo, unitamente a quello soggettivo, permette di definire e circoscrivere la nozione di controversia tributaria, contenuta al 1° comma dell’art. 2 D.Lgs. n. 546 del 1992.

³⁶² Si evidenzia con il termine “esplicito” l’intenzione del legislatore di individuare preventivamente gli atti che manifestino una compiuta pretesa impositiva. Se fosse lasciata alle parti o al giudice la libertà di scegliere a chi rivolgere le proprie doglianze significherebbe, secondo autorevole dottrina, “*interferire disordinatamente sull’azione impositiva e sul sindacato giurisdizionale su di essa*”. Così, C. GLENDI, *L’oggetto del processo tributario*, cit., 6.

Sul punto si vedano anche, G. FALSITTA, *Osservazioni del moderatore a margine degli interventi*, in AA.Vv., *Giurisdizione unica tributaria: nuovi profili e problematiche*, a cura di F. BATISTONI FERRARA, Torino, 2007, 76 ove si sottolinea che la volontà di evitare una scelta da parte del contribuente e/o del giudice serviva ad evitare il rischio di una paralisi per eccesso di liti. Diversamente, P. RUSSO, *Manuale di diritto tributario. Il processo tributario*, cit., 103 afferma invece che l’unica giustificazione della struttura impugnatoria di un processo rivolto, nell’ottica della teoria dichiarativa, all’accertamento del rapporto, sarebbe la limitazione delle occasioni di tutela ai casi in cui sussistano un grado di incertezza del diritto particolarmente qualificato, sicché l’atto sarebbe l’aspetto esteriore e formale di una crisi di cooperazione tra Fisco e contribuente.

Sul punto, si veda anche Cons. Stato, sent. 26 febbraio 2009, la quale ha evidenziato che: “*il cui iter procedimentale non si tollera possa essere ostacolato o rallentato da iniziative giudiziarie del contribuente, se non in presenza di specifici atti “tipizzati” una volta per tutte dalla legge*”.

³⁶³ Da una attenta analisi dell’art. 19 del D.Lgs. n. 546 del 1992, emerge che l’articolo ha individuato 3 categorie di atti.

1°: Gli atti autonomamente impugnabili. Ovvero gli atti che rientrano nell’elenco dell’articolo.

2°: Gli atti innominati, non impugnabili autonomamente, ma illegittimi. Per i quali il legislatore ha pensato ad una tutela “*differita*” del contribuente, in quanto, altrimenti, qualora i comportamenti o atti dell’Amministrazione finanziaria, o dell’ente locale, o dell’agente della riscossione, si fossero estrinsecati in atti non impugnabili e quindi non sottoponibili al controllo giurisdizionale, si sarebbe venuta a concretare una violazione dell’art. 113 della Costituzione.

La soluzione, allora, consiste nel differire la tutela fino alla successiva emanazione del successivo atto e dedurre l’illegittimità di tali atti innominati come “*vizio proprio*” del provvedimento - questo impugnabile - che si fonda su di essi. In tal modo, i vizi di atti c.d. istruttori, potranno essere fatti valere nel giudizio avverso gli atti di accertamento basati su di essi.

3°: Gli atti individuabili dall’interpretazione del comma 3 dell’art. 19. A questa dicotomia di atti impugnabili autonomamente ed atti innominati a tutela differita, si aggiunge una terza categoria (Cfr. F. TESAURO, *Gli atti impugnabili ed i limiti della giurisdizione tributaria*, cit., 10) cioè gli atti non impugnabili, che si identificano in quelli non lesivi, in quanto, interni, espressione di funzione consultiva, confermativi od esecutivi.

Tuttavia, come sottolinea autorevole dottrina, “*alle soglie del ventesimo anniversario dall’attuazione della riforma del processo tributario di cui al d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, la disposizione che desta i maggiori problemi interpretativi è certamente quella recata dall’art. 19*”³⁶⁴
³⁶⁵.

Tali problemi interpretativi afferiscono a due distinte tematiche: anzitutto, l’elenco degli atti impugnabili innanzi al giudice tributario di cui al 1° comma dell’art. 19 D.Lgs. n. 546 del 1992 deve considerarsi tassativo³⁶⁶? E, secondariamente, quali sono gli atti “*diversi ... non autonomamente impugnabili*” definiti al 3° comma del medesimo articolo?

³⁶⁴ In questi termini si è espresso, G. FRANSONI, *Spunti ricostruttivi in tema di atti impugnabili nel processo tributario*, in *Riv. dir. trib.*, 2012, 979.

³⁶⁵ Come si avrà modo di evidenziare *infra* l’interpretazione estensiva degli atti impugnabili dinanzi alle Commissioni tributarie manifesta la difficile conciliabilità tra la tendenziale tassatività dell’art. 19 – rimasto negli anni pressoché immutato – ed il nuovo art. 2 che sembra in tal senso svolgere un ruolo che si potrebbe provocatoriamente definire di “supplenza” rispetto ad un intervento legislativo.

Sebbene non manchi quella parte della dottrina che ritiene “superato” l’art. 19 (invero concretizzabile solo mediante un massimo intervento della dottrina), l’affermazione della natura generale ed esclusiva della giurisdizione tributaria non conduce invece la Corte a ritenere implicitamente superato l’art. 19, di cui al contrario si afferma la perdurante operatività. Cfr., Cass., SS.UU., 10 agosto 2005, n. 16776.

³⁶⁶ Una questione non nuova, in quanto è stato riproposto un problema già ampiamente dibattuto nel vigore del precedente regime processuale disciplinato dal D.P.R. 636 del 1972, e i cui frutti sono direttamente correlati con la formulazione della norma odierna. Nel testo originario dell’art. 16 del D.P.R. 636, secondo la dottrina prevalente, l’indicazione degli atti impugnabili non era tassativa, ed erano dunque ammissibili non solo interpretazioni estensive ed analogiche della previsione, ma anche forme di tutela concorrenti per atti non espressamente richiamati. Su tutti F. MAFFEZZONI, *Atti impugnabili e funzioni del processo avanti alle Commissioni tributarie*, cit., 1569 ss.; A. M. GAFFURI, *L’imposta sulle successioni e donazioni*, cit., 356.

Ma il problema della tassatività o meno degli atti impugnabili è stato da alcuni Autori considerato un falso problema, alla luce dell’ampia e generale portata da attribuirsi al diritto di difesa, che renderebbe comunque impugnabile ogni atto immediatamente lesivo degli interessi e dei diritti del cittadino, per evitare la violazione degli artt. 24 e 113 della Costituzione. In questo senso A.M. SOCCI - P. SANDULLI, *Manuale del nuovo processo tributario*, Bologna, 1997, 104. Di recente, G. FRANSONI, *Spunti ricostruttivi in tema di atti impugnabili nel processo tributario*, cit., 998, sostiene che il problema non è la tassatività o meno dell’elenco poiché la possibilità di integrare l’elenco degli atti impugnabili è sempre stata riconosciuta, “*il problema è, piuttosto, quello della individuazione di criteri che possano validamente presiedere a tale opera di integrazione, poiché una predeterminazione di essi riduce opportunamente i margini di incertezza per gli operatori del diritto*”.

Con riferimento alla prima questione, si premette che dottrina³⁶⁷ e giurisprudenza³⁶⁸ maggioritaria hanno da sempre inteso l'elenco del 1° comma dell'art. 19 D.Lgs. n. 546 del 1992 come tassativo.

L'idea della tipicità degli atti impugnabili (e quindi della loro tassatività) sembra, d'altra parte, riflettere la natura vincolata del potere di cui è titolare l'Amministrazione finanziaria³⁶⁹ e della riserva legislativa circa la scelta di quali atti siano giudicati idonei a interferire sulla posizione soggettiva del contribuente e dunque impugnabili. Ma tale carattere tassativo sembra altresì riflettere anche la struttura stessa del processo tributario che è caratterizzato, come meglio si approfondirà *infra*, da una tutela formalmente attivata dall'impugnazione di un atto, ma sostanzialmente orientata all'accertamento del rapporto tributario che ne è alla base.

Si tratta tuttavia di un elenco la cui tassatività è sembrata nel tempo perdere rilevanza a favore di un'interpretazione estensiva³⁷⁰ che ha

³⁶⁷ Si vedano in tal senso, M. ADDA, *Sulla interpretazione della tassatività dei casi di impugnazione degli atti tributari*, in *GT- Riv. giuris. trib.*, 2005, 653; M. BASILAVECCHIA, *Questioni in tema di impugnazione degli atti impugnabili tra vecchio e nuovo processo tributario*, in *Riv. giur. trib.*, 1996, 229; F. VOGLINO, *Il regime degli atti impugnabili*, in AA.Vv., *Codice del processo tributario*, a cura di V. UCKMAR, Piacenza, 2007, 301; A. GIOVANNINI, *Il ricorso e gli atti impugnabili*, in AA.Vv., *Il processo tributario. Giurisprudenza sistematica di diritto tributario*, cit., 379; E. DELLA VALLE – V. FICARI – G. MARINI, *Il processo tributario*, Padova, 2008, in cui gli Autori specificano che a sostegno della interpretazione tassativa vi sono prevalenti due motivazioni: da un lato, la circostanza che l'art. 19, 3° comma D.Lgs. n. 546 del 1992 prescrive esplicitamente che gli atti difforni da quelli citati al precedente 1° comma non sono impugnabili in via autonoma ma solo congiuntamente a quelli nominati e, dall'altro, che la lett. i) di cui al citato comma individua nella legge il solo strumento per individuare nuovi provvedimenti suscettibili di autonoma contestazione.

Contra. Non sono mancate isolate posizioni dottrinali a sostegno della non tassatività dell'elenco o di cui al 1° comma dell'art. 19 D.Lgs. n. 546 del 1992. Si rimanda in tal senso, alle osservazioni esposte da C. BAFILE, *Il nuovo processo tributario*, Padova, 1994, 85 ss.

³⁶⁸ È bene precisare che, la giurisprudenza, pur non avendo mai negato il carattere tassativo dell'elenco, non ha tuttavia escluso la possibilità di interpretarlo in modo estensivo. Cfr., *ex multis*, Cass., SS.UU., 29 maggio 1999, n. 185 e Corte Cost., 3 settembre 1985, n. 313.

³⁶⁹ Cfr., M. ADDA, *Sulla interpretazione della tassatività dei casi di impugnazione degli atti tributari*, cit., 653.

³⁷⁰ In questo senso, per la dottrina, si veda, G. FALSITTA, *Manale di diritto tributario. Parte generale*, Padova, 2009, 546; M. CARDILLO, *aspetti critici del processo tributario nella recente giurisprudenza della Corte di Cassazione*, in *Rass. trib.*, 2010, 13. *Contra*: F.

consentito di mantenere sostanzialmente invariato l'elenco già fatto proprio dal precedente art. 16 del D.P.R. n. 633 del 1972, valorizzando invece la natura sostanziale dell'atto, espressa dalla funzione e dagli effetti realizzati³⁷¹.

La tassatività sarebbe così il predicato non degli "atti" elencati all'art. 19 D.Lgs. n. 546 del 1992 bensì delle funzioni che essi svolgono.

In altre parole, ai fini dell'impugnabilità di un atto innanzi alle Commissioni tributarie, l'interprete deve badare non (tanto) al *nomen iuris* dell'atto medesimo ma alla funzione che questo concretamente svolge³⁷².

TESAURO, *Manuale del processo tributario*, Torino, 2009, 82; L. PERRONE, *I limiti della giurisdizione tributaria*, cit., 722; R. SCHIAVOLIN, *Commento all'art. 19 del d.lgs. n. 546/1992*, in AA.VV., *Commentario breve alle leggi del processo tributario*, cit., 184.

Cfr., anche, per la giurisprudenza, Corte Cass., SS. UU., 26 marzo 1999, n. 185; Corte Cass., 8 ottobre 2007, n. 21405; Corte Cass., SS.UU., 24 luglio 2007, n. 16293. Da ultimo, Cass., ordinanza n. 29026 del 5 dicembre 2017, ove viene affermato che: "l'elencazione degli atti impugnabili contenuta nell'art. 19 del d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 ha natura tassativa, ma non preclude la facoltà di impugnare anche altri atti, ove con gli stessi l'Amministrazione porti a conoscenza del contribuente una ben individuata pretesa tributaria, esplicitandone le ragioni fattuali e giuridiche, siccome è possibile un'interpretazione estensiva delle disposizioni in materia in ossequio alle norme costituzionali di tutela del contribuente (artt. 24 e 53 Cost.) e di buon andamento dell'amministrazione (art. 97 Cost.), ed in considerazione dell'allargamento della giurisdizione tributaria operato con la legge 28 dicembre 2001, n. 448".

È bene precisare che, questa interpretazione estensiva non significa "svuotare" contenuto della norma. Infatti, fermo il suo significato di regolare l'accesso al giudice tributario imponendo una predeterminazione normativa degli atti impugnabili. Si ammette, infatti, come meglio si approfondirà *infra*, la possibilità di consentire una tutela anticipata anche nei confronti di atti non esplicitamente ricompresi nell'elenco "là dove il sistema processuale non venga alterato in modo sostanziale, è dunque da ritenere possibile che la tutela autonoma possa essere sviluppata anche in momenti e contro atti, letteralmente non compresi nell'elenco" (cfr., M. BASILAVECCHIA, *Riservatezza e indagini fiscali: dalle norme alla prassi*, in *Corr. Trib.*, 2010, n. 1, 48) ma aventi caratteristiche ad essi assimilabili. In tal senso, lo stesso Autore, a pag. 56, propone un criterio per stabilire quando un atto non ricompreso in modo espresso nella lista possa essere comunque ammesso all'impugnazione diretta. Si tratterebbe di operare l'esclusione ogni qual volta "l'atto non (sia) autoritativamente costitutivo di obblighi o reiettivo di pretese". In questo modo, si opera una lettura "temperata" della disposizione senza stravolgerne il significato.

³⁷¹ Il citato art. 19 diventa così una "schematizzazione astratta dei tipi di atti tramite i quali si esplica l'attività amministrativa di applicazione delle norme tributarie". Così, F. ZANETTI, *Riflessioni sui temi "interni" della giurisdizione tributaria. Il tipo di tutela esperibile alla luce del carattere impugnatorio del processo tributario*, in *Riv. dir. trib.*, 2008, 198.

³⁷² Come specifica, F. CORDA, *Riflessioni in merito all'impugnabilità dell'estratto di ruolo*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2016, n. 4, 186, l'interpretazione estensiva deve essere ammessa nei soli

Si dovrebbe quindi passare ad una interpretazione funzionale dell'articolo 19 in base alla quale sono impugnabili davanti al giudice tributario tutti gli atti espressivi di una manifestazione di volontà impositiva dell'Amministrazione finanziaria (nel duplice aspetto di volontà pretensiva del maggior tributo od oppositiva al diritto alla restituzione del tributo riscosso, al riconoscimento del diritto ad un'estensione e all'applicazione del minor tributo) e idonei ad incidere negativamente nella sfera patrimoniale del contribuente³⁷³.

Il vero problema è dunque quello di inquadrare correttamente le singole fattispecie impositive che emergono da una interpretazione estensiva³⁷⁴ di quella vasta e multiforme tipologia di atti tributari delineati dalla disorganica legislazione in materia al fine di garantire una idonea tutela giudiziaria al contribuente avverso quegli atti che risultino immediatamente lesivi della posizione giuridica del contribuente, e, soprattutto, che possono divenire inoppugnabili, o generare preclusioni in caso di mancata impugnazione³⁷⁵.

casi in cui, a prescindere dalla precisa corrispondenza della denominazione, sia ravvisabile in un certo atto la "sostanza" di ciascuno dei tipi indicati come "avviso di accertamento", "avviso di liquidazione", "provvedimento che irroga le sanzioni", "atti relativi alle operazioni catastali", "rifiuto espresso o tacito della restituzione", "diniego o revoca di agevolazioni". Ossia quando il provvedimento costituisca espressione compiuta delle funzioni, rispettivamente, di accertamento, liquidazione, sanzionatoria, di pronuncia sul diritto al rimborso. L'impugnabilità dell'atto dipende, dunque, dall'attività amministrativa esercitata attraverso lo stesso.

³⁷³ Tale interpretazione, sostenuta anche dalla Corte Costituzionale (Corte cost., 1985, n. 313) è stata accolta dalla giurisprudenza maggioritaria (cfr., Cass. 2013, n. 24916) la quale sembra orientarsi verso una interpretazione "svalutativa" dell'art. 19 D.Lgs. n. 546 del 1992. Cfr., G. Melis, *Lezioni di diritto tributario*, cit., 515.

³⁷⁴ Secondo alcuni, negli anni, la giurisprudenza di legittimità, nel chiaro intento di evitare un *vulnus* di tutela per il contribuente, ha fornito tale interpretazione estensiva del sistema degli atti impugnabili che rischia, tuttavia, compromettere la coerenza della struttura teorica su cui si è costruito lo scheletro del processo tributario. In tal senso, F. TESAURO, *Gli atti impugnabili e i limiti della giurisdizione tributaria*, cit., 2007, 9.

³⁷⁵ Cfr., F. CORDA, *Riflessioni in merito all'impugnabilità dell'estratto di ruolo*, cit., 187, il quale richiama a sua volta le parole di F. RAU, *Il nuovo contenzioso tributario*, Milano, 1993, 86, i quale affermano che riconoscere l'immediata impugnabilità di un atto "correlativamente comporta l'ammettere il consolidarsi dei suoi effetti nel caso di un infruttuoso decorso del termine breve di decadenza per la sua impugnativa, con il rischio, dunque, di costituire un'arma a doppio taglio che può anche contribuire a produrre più incertezze ed ingiustizie di quante non fosse in grado di evitarne".

Pertanto, alla luce di tali osservazioni, il contenuto della disposizione di cui al 1° comma dell'articolo 19 D.Lgs. n. 546 del 1992, seppur tassativo, deve tuttavia ritenersi suscettibile di interpretazione estensiva nei modi sopra descritti; interpretazione questa che permette al contribuente di poter impugnare anche quegli atti che, pur non richiamati nell'elenco, avanzano una precisa pretesa impositiva dell'Amministrazione tributaria³⁷⁶.

In questa prospettiva, è possibile affrontare il secondo quesito: sono impugnabili dinanzi alle Commissioni tributarie gli atti istruttori del procedimento tributario, sebbene non espressamente indicati al 1° comma dell'art. 19 D.Lgs. n. 546 del 1992, e nonostante tali atti definiscono una precisa pretesa impositiva dell'Amministrazione tali da poter incidere direttamente sulle posizioni giuridiche soggettive del contribuente?

La risposta a tale quesito richiede una riflessione preliminare: che funzione hanno gli atti endoprocedimentali, definiscono una precisa pretesa impositiva?

3.1. L'IMPUGNABILITÀ DEGLI ATTI ISTRUTTORI ILLEGITTIMI. L'ASSENZA DI UNA SPECIFICA COLLOCAZIONE NORMATIVA.

Come anzidetto, gli atti impugnabili si distinguono in atti "autonomamente impugnabili" ed atti "ad impugnazione differita", laddove il 3° comma dell'art. 19 del D.Lgs. n. 546 del 1992 dispone che "*Gli atti diversi da quelli indicati (al 1° comma) non sono impugnabili autonomamente*"³⁷⁷.

³⁷⁶ Si rileva in tal senso che, a fronte dell'estensione della giurisdizione del giudice tributario non è intervenuta una speculare modifica dell'art. 19 D.Lgs. n. 546 del 1992. Ciò ha comportato uno sbilanciamento tra limiti esterni ed interni della giurisdizione tributaria. Cfr., P. RUSSO, *L'ampliamento della giurisdizione tributaria e del novero degli atti impugnabili: riflessi sugli organi e sull'oggetto del processo*, cit., 1575. Si veda anche, F. ZANETTI, *Riflessioni sui "limiti interni" della giurisdizione tributaria. Il tipo di tutela esperibile dalla luce del carattere impugnatorio del processo tributario*, cit., 187, secondo il quale: "Tale evidente frizione giuridica tra il nuovo testo dell'art. 2 D.Lgs. n. 546/1992 e l'art. 19 dello stesso decreto ha portato ad interrogarsi sulla possibilità di attribuire una giurisdizione non solo generale ma anche esclusiva a favore delle Commissioni tributarie con l'ulteriore effetto di superare il principio di tassatività degli atti impugnabili di cui al citato art. 19".

³⁷⁷ Per una più accurata analisi del dettato normativo del 3° comma dell'art. 19 D.Lgs. n. 546 del 1992, si rimanda alle considerazioni proposte da F. CORDA, *Riflessioni in merito all'impugnabilità dell'estratto di ruolo*, cit., 191 ss.; G. GLENDI, *Note critiche alla teorica*

La differenza sostanziale tra i due tipi di atti si esplica, essenzialmente, in termini di tutela giurisdizionale.

Mentre, infatti, gli atti indicati al 1° comma del citato art. 19, se illegittimi, possono essere direttamente impugnati dal contribuente dinanzi la competente Commissione tributaria poiché rappresentano “*punti di chiusura conclusivi di segmenti procedurali*”³⁷⁸ che definiscono la pretesa impositiva dell’Amministrazione finanziaria, quelli indicati nel successivo 3° comma del medesimo articolo, se producono effetti lesivi nei confronti del soggetto cui sono rivolti, sono impugnabili dal contribuente - per far valere le proprie doglianze attinenti alle fasi precedenti l’emissione del provvedimento finale - solo per vizi propri³⁷⁹ del successivo atto impositivo compreso nell’elenco di cui al precedente 1° comma.

Si parla, in tal caso, di tutela giudiziale differita³⁸⁰; questi atti non restano cioè privi di tutela - ciò si porrebbe infatti in aperto conflitto con il

giurisprudenziale degli atti facoltativamente impugnabili nel processo tributario, in *Dir. Prat. Trib.*, 2018, n. 6, 2528.

³⁷⁸ In questi termini, si è espresso M. BASILAVECCHIA, *Riservatezza e indagini fiscali: dalle norme alla prassi*, cit., 54.

³⁷⁹ In tal senso, è precisare che per vizi propri deve intendersi, un vizio direttamente attinente all’atto impugnato. Sono considerati vizi propri dell’atto finale anche quelli riferibili a vizi di atti relativi ad atti anteriori ma non direttamente impugnabili. In tale senso, M. BASILAVECCHIA, *Funzione impositiva e forme di tutela*, Torino, 2009, 215 ss.; L. DEL FEDERICO, *La rilevanza della legge generale sull’azione amministrativa in materia tributaria e l’invalidità degli atti impositivi*, in *Riv. dir. trib.*, 2010, 759.

³⁸⁰ In base al principio della tutela differita, il contribuente, che riceve un atto lesivo non compreso nell’elenco di cui al 1° comma dell’art. 19, solo alla notifica di un atto autonomamente impugnabile, potrà proporre ricorso contro entrambi.

Sebbene la giurisprudenza di legittimità sia da tempo favorevole a tale interpretazione che vede il contribuente potersi difendere in via differita da atti non autonomamente impugnabile, si segnala che esiste una parte della dottrina non favorevole in tal senso. Cfr., C. GLENDI, *Indagini tributarie e tutela giurisdizionale*, in *Corr. Trib.*, 2009, n. 44, 3618 ss. il quale, pur essendo ben consapevole delle carenze che la tutela differita comporta, si allinea al dato positivo affermando che “*non è dato rintracciare nel nostro ordinamento i segni di una predeterminazione normativa, nel senso appunto della riconosciuta autonoma impugnabilità ex lege di atti afferenti alle indagini tributarie*”. A queste affermazioni quasi rassegnate seguono però, considerazioni *de iure condendo* attraverso le quali l’Autore esprime l’opportunità di ampliare la platea degli atti impugnabili, risolvendo a livello normativo la questione dell’autonoma impugnabilità degli atti istruttori. Degno di nota infine lo spunto del medesimo che propone come alternativa alla modifica normativa la possibilità di garantire la tutela immediata agli atti istruttori configuranti non un atto illegittimo ma un vero e proprio atto illecito, con conseguente giurisdizione del G.O.

dettato costituzionale (artt. 24 e 113³⁸¹) - ma vengono impugnati con il successivo atto che definisce la pretesa impositiva dell'Amministrazione finanziaria.

Ebbene, sulla scia di tale ragionamento, ci si chiede anzitutto se gli atti istruttori rientrino nella prima ovvero nella seconda categoria di atti; si tratta, cioè, di atti autonomamente impugnabili o di atti non autonomamente impugnabili e quindi se, la valutazione dei vizi di legittimità degli atti prodromici all'attività di verifica tributaria rientri nella giurisdizione esclusiva del giudice tributario o di altro giudice³⁸².

Per quanto concerne la diretta impugnabilità degli atti istruttori illegittimi, generalmente, nonostante esista parte della dottrina contraria³⁸³, gli atti "interni"³⁸⁴ e quelli istruttori dal procedimento tributario (compresi

³⁸¹ Tali norme costituiscono il baluardo del diritto di difesa. Ed invero, ai sensi dell'art. 24 Cost., 1° e 2° comma, *"tutti possono agire in giudizio per la tutela dei propri diritti e interessi legittimi. La difesa è diritto inviolabile in ogni stato e grado del procedimento"*. Mentre, ai sensi del successivo art. 113, 1° comma è previsto che: *"Contro gli atti della pubblica amministrazione è sempre ammessa la tutela giurisdizionale dei diritti e degli interessi legittimi dinanzi agli organi di giurisdizione ordinaria o amministrativa"*.

³⁸² La problematica della riconducibilità (o meno) dell'atto impugnato alle categorie indicate nell'art. 19 del D.Lgs. n. 546 del 1992 non attiene alla giurisdizione (pacificamente tributaria), ma alla proponibilità della domanda: nel senso che incide *"unicamente sull'accoglibilità della domanda (ossia sul merito), valutabile esclusivamente dal giudice avente competenza giurisdizionale sulla stessa, e non già sulla giurisdizione di detto giudice"* (così, Cass., SS.UU., 13 novembre 1997, n. 11217, con commento di A. PACE, *Sulla presentazione dell'istanza di rimborso ad Ufficio incompetente: profili processuali*, in *GT- Riv. Giur. Trib.*, 1998, n. 5, 432).

³⁸³ In tal senso, si veda S. LA ROSA, *I procedimenti tributari: fasi, efficacia e tutela*, in *Riv. dir. trib.*, 2008, 803, il quale sottolinea come l'orientamento che esclude gli atti endoprocedimentali dal novero degli atti autonomamente impugnabili sono inadeguate e per nulla persuasive. Spiega infatti che così devono definirsi sia l'assunto secondo il quale verrebbero qui in questione interessi di mero fatto per la natura soltanto endoprocedimentale delle indagini (poiché vengono invece in gioco fondamentali diritti di libertà), sia quello per il quale la tutela sarebbe soltanto "differita" alla finale emanazione dell'avviso di accertamento (poiché non sempre né necessariamente le indagini si concludono in tal modo, e la tutela offerta dai giudici tributari riguarda comunque solo il versante patrimoniale), sia infine il riferimento che viene talora fatto alle responsabilità disciplinari, civili o penali che possono essere fatte valere nei confronti degli autori del comportamento illegittimo o illecito (poiché quel che viene in tal modo evocato è il piano delle azioni esperibili a sacrificio avvenuto del bene da proteggere, e non alla sua vera e propria protezione).

³⁸⁴ Cfr., Cass., 25 marzo 1983, n. 2092; Cass., 1° marzo 1988, n. 2157 e, più di recente, Cass., SS.UU., 24 luglio 2007, n. 16293, con nota di G. FRANSONI, *Contro l'impugnabilità degli avvisi di pagamento della Tarsu*, in *Giur. trib.*, 2008, 317; Cass., SS.UU., n. 12

quelli di avvio della verifica fiscale) vengono ricondotti nell'ambito del 3° comma dell'art. 19 D.Lgs. n. 546 del 1992³⁸⁵.

Tale esclusione degli atti istruttori dal novero degli atti direttamente impugnabili è spiegata dalla giurisprudenza³⁸⁶ in termini di funzionalità dell'atto endoprocedimentale. Secondo tale orientamento, la regola (per comprendere se un atto dell'Amministrazione finanziaria sia o meno autonomamente impugnabile) è quella della immediata lesività³⁸⁷ nei confronti del ricorrente dell'atto oggetto di impugnazione.

Più in generale, secondo la giurisprudenza, avallata anche da una buona parte della dottrina, per poter qualificare un atto tributario come impugnabile esso deve possedere i seguenti requisiti: incidere su di un rapporto tributario, provenire dall'Amministrazione finanziaria, essere lesivo³⁸⁸ ed infine essere ricompreso nell'elenco di cui all'art. 19.

Ebbene, secondo consolidata giurisprudenza³⁸⁹, tale attitudine lesiva non sembra caratterizzare gli atti endoprocedimentali (come ad esempio, gli

giugno 2007, n. 16428, con nota di D. COPPA, *Impugnabilità degli avvisi bonari e tutela del contribuente* in *Corr. trib.*, 2007, 3687; Cass., 8 ottobre 2007, n. 21045, con nota di G. FRANSONI, *Verso la fine del principio di tipicità degli atti impugnabili: tutte in tema di tutela anticipata avverso gli avvisi bonari di pagamento*, in *Giur. trib.*, 2008, 507.

³⁸⁵ A riprova di ciò, il fatto che il legislatore non ha menzionato né le autorizzazioni né il processo verbale di constatazione tra gli atti autonomamente impugnabili. Specifica in tal senso G. MELIS, *Lezioni di diritto tributario*, cit., 529 che tale esclusione si spiega in ragione del fatto che tali atti sono privi di contenuto e di effetti provvedimenti.

³⁸⁶ Si rimanda, per un approfondimento giurisprudenziale sul tema, alla successiva nota 377.

³⁸⁷ E' bene precisare che, in tale contesto, la "lesività" dell'atto deve intendersi in termini di definitività della pretesa impositiva ossia quale capacità dell'atto di ledere gli interessi patrimoniali del contribuente; che, nel caso di un atto endoprocedimentale non sembra esserci poiché la pretesa definita nello stesso ben potrebbe essere ritrattata a fronte dell'apporto istruttorio del contribuente (in base, ad esempio, alle osservazioni al processo verbale di constatazione ex art. 12, 7° comma, dello Statuto del contribuente).

Come meglio si analizzerà meglio nel prossimo Capitolo, l'atto endoprocedimentale può comunque produrre effetti lesivi sul contribuente sulla sfera dei suoi diritti soggettivi (libertà fondamentali).

³⁸⁸ In altri termini, il ricorso può essere proposto solo da chi è portatore di un interesse effettivo alla decisione giurisdizionale, in dipendenza della concreta ed attuale lesività del provvedimento impugnato.

³⁸⁹ Cfr., *ex multis*, Cass., SS.UU., n. 6315 del 2009 e, precedentemente, Cass., 30 ottobre 2002, n. 15305. È questa la posizione dominante anche nella giurisprudenza amministrativa. Sul punto, si veda, T.A.R. Ancona, 02 aprile 2016, n. 208 ove viene statuito che: "gli accertamenti istruttori, prodromici all'adozione di un provvedimento

“ordini di verifica”, le autorizzazioni, i processi di verifica ed i processi verbali di constatazione) i quali, pur rilevano ai fini dello sviluppo dell’*iter* procedimentale, non recano una pretesa definita dell’Amministrazione finanziaria tanto che, fin quando tale definizione impositiva non viene adottata, restano sconosciuti al contribuente sia l’esito del procedimento che la possibilità che esso conduca ad un provvedimento lesivo³⁹⁰.

Coerentemente a tale impostazione, l’atto endoprocedimentale non può ritenersi suscettibile di autonoma impugnazione dovendo invece essere contestato in via mediata³⁹¹ unitamente al successivo provvedimento finale.

In altre parole, la tutela delle posizioni giuridiche lese da un’autorizzazione illegittimamente rilasciata deve essere legata all’impugnazione, davanti al giudice speciale tributario, dell’atto conclusivo della verifica; laddove questo manchi e, quindi, la verifica si concluda con un “nulla di fatto”, ovvero con l’emanazione di un provvedimento

amministrativo, sono atti endoprocedimentali che non hanno capacità lesiva fino a quando non vengono recepiti nel provvedimento conclusivo e, di conseguenza, sono impugnabili solo insieme ad esso”; TA.R. Lecce, 18 febbraio 2016, n. 346, ove viene precisato che: “E’ inammissibile il ricorso giurisdizionale proposto avverso un atto endoprocedimentale atteso che questo, in quanto privo di efficacia lesiva, non è, come tale, suscettibile di autonoma lesività”; cfr., anche, Cons. Stato, sez. IV, 26 maggio 2006, n. 3199.

³⁹⁰ In senso contrario, si è espresso G. VANZ, *I poteri conoscitivi e di controllo dell’amministrazione finanziaria*, cit., 350 ss.; R. MICELI, *L’attività istruttoria tributaria*, in AA.VV., *Diritto tributario*, cit., 668 ss. Anche S. FIORENTINO, *I nuovi limiti “interni” della giurisdizione tributaria alla stregua dei recenti orientamenti della Corte di Cassazione*, cit., 221 ss., sottolinea come continui ad essere tendenzialmente esclusa l’autonoma impugnabilità degli atti istruttori, sempreché gli eventuali profili di offensività degli stessi, nei limiti dell’incidenza su rapporti tributari, si ritengano interamente risolvibili (come normalmente è) attraverso la tutela tributaria differita. In caso contrario il profilo della autonoma impugnabilità rimane problematicamente aperto.

³⁹¹ Si anticipa qui che il differimento della tutela non è stato considerato comportare alcuna violazione dei principi costituzionali. Cfr., Corte cost., sent. 23 novembre 1993, n. 406., secondo la quale: “gli artt. 24 e 113 della Costituzione non impongono una correlazione assoluta tra il sorgere del diritto e la sua azionabilità, la quale può essere differita ad un momento successivo ove ricorrano esigenze di ordine generale e superiori finalità di giustizia”. Nello stesso senso, si vedano anche Corte cost., 12 maggio 1988, n. 530; Corte cost., 11 gennaio 1991, n. 15; Corte cost., 2 aprile 1992, n. 154; Corte cost., 23 novembre 1993, n. 406.

Rileva S. MARCHESE, *Attività istruttorie dell’amministrazione finanziaria e diritti fondamentali europei dei contribuenti*, in *Dir. prat. trib.*, 2013, n. 3, 10493 che: “Il «diritto vivente» italiano sul procedimento tributario evidenzia numerosi profili di conflitto con il diritto europeo: i più significativi consistono nella non impugnabilità degli atti istruttori e nella sostanziale obliterazione del principio di proporzionalità nell’attività istruttoria”.

impositivo del tutto slegato dall'esame dei documenti illegittimamente acquisiti, la tutela va ricercata nelle azioni risarcitorie innanzi la giustizia civile. Più nello specifico, le azioni di contestazione dell'atto autorizzativo non possono essere ricondotte autonomamente all'attenzione del giudice speciale tributario in quanto hanno ad oggetto provvedimenti non direttamente né indirettamente riconducibili all'elenco di cui all'art. 19, D.Lgs. n. 546 del 1992.

In quest'ottica, la giurisdizione piena ed esclusiva del giudice tributario mostra la sua vera debolezza.

Considerare tale giurisdizione "luogo di raccolta" per tutte le censure relative sia all'avviso di accertamento, che separatamente ed in via anticipata, ai singoli atti istruttori, si scontra, non tanto nelle difficoltà, forse in qualche modo superabili, di devolvere al giudice tributario le questioni sul risarcimento del danno ovvero sui poteri cautelari *ante causam*, quanto e soprattutto in quelle legate alla mancata ricomprensione, dei medesimi atti istruttori nel novero degli atti impugnabili di cui all'art. 19, D.Lgs. n. 546 del 1992.

Dunque, alla luce di quanto evidenziato, è possibile affermare che, i vizi e/o le irregolarità degli atti compiuti nel corso dell'*iter* procedimentale tributario conclusosi con l'adozione di un atto impositivo - notificato ai contribuenti e da essi impugnabile davanti alle Commissioni tributarie - possono e devono essere contestati soltanto mediante ricorso avverso tale atto finale, chiedendone l'annullamento in base ad uno dei tre orientamenti richiamati al precedente Capitolo II, par. 4.1, 4.2 e 4.3.

In questa prospettiva, spetta, quindi, al giudice tributario conoscere in via incidentale delle illegittimità o illiceità compiute nel corso delle indagini tributarie, nel momento in cui decida circa l'annullamento di uno degli atti autonomamente impugnabili.

Rimane ancora aperta una questione.

La tutela del contribuente avverso le illegittimità degli atti istruttori si esplica in due modi differenti, rispetto da una parte all'utilizzabilità del materiale probatorio e delle risultanze investigative della verifica fiscale ai

fini dell'accertamento della pretesa impositiva e, dall'altra, della salvaguardia dei diritti fondamentali della persona (di rango costituzionale e non) passibili di essere violati nell'esercizio dell'azione di indagine amministrativa³⁹².

Il primo profilo non desta particolari dubbi; l'illegittimità istruttoria incide infatti, nei modi indicati nel par. 3.1. e ss. del precedente Capitolo II, sull'atto impositivo finale e ricade quindi nell'ambito della cognizione del giudice tributario.

Diversamente, la salvaguardia delle posizioni giuridiche soggettive del contribuente trova effettiva tutela in un giudizio che riguarda l'*an* ed il *quantum* della pretesa impositiva?

Che tipo di giudizio è quello tributario? Si tratta di un giudizio di impugnazione-annullamento dell'atto, finalizzato alla sola eliminazione giuridica dell'atto dell'Amministrazione finanziaria viziato da motivi di illegittimità (come avviene nel processo amministrativo³⁹³) o di impugnazione merito volto non soltanto all'eliminazione dell'atto impositivo ove viziato ma anche alla verifica dello stesso sotto il profilo della legittimità³⁹⁴? In altre parole, una volta investito della controversia a seguito dell'impugnazione dell'atto impositivo finale, il giudice tributario affronta solo il profilo attinente alla legittimità dell'atto o guarda anche a quello sulle ragioni di merito che con esso si esprimono ed ai diritti violati del contribuente?

La prossima analisi sulla natura del processo tributario permetterà di far chiarezza su tale punto nodale della presente trattazione: le lesioni derivanti da illegittimità istruttorie possono essere (opportunamente) tutelate anche in sede di verifica della validità e della fondatezza dell'atto impositivo impugnato?

³⁹² Cfr., P. RUSSO, *Il riparto della giurisdizione fra giudice tributario e giudice amministrativo e contabile*, in *Riv. dir. trib.*, 2009, I, 17.

³⁹³ Fra tutti, C. MAGNANI, *Il processo tributario, contributi alla dottrina generale*, Padova, 1965, 60; C. GLENDI, *L'oggetto del processo tributario*, cit., *passim*.

³⁹⁴ Cfr., F. TESAURO, *Le situazioni soggettive nel processo tributario*, in *Riv. dir. fin. scienz. fin.*, 1988, I, 387; S. LA ROSA, *Scienza, politica del diritto e dato normativo nella disciplina dell'accertamento dei redditi*, in *Riv. dir. fin. scienz. fin.*, 1981, I, 561.

4. LA NATURA DEL PROCESSO TRIBUTARIO. LA TESI DEL PROCESSO TRIBUTARIO QUALE IMPUGNAZIONE – MERITO.

Delineato il concetto e l'ambito della giurisdizione tributaria e risolta, ancor prima, la pregiudiziale, se di vera e propria giurisdizione possa parlarsi, è bene completare le premesse dell'indagine sulla tutela della pretesa impositiva dinanzi al giudice tributario con la disamina della natura del processo tributario.

È dalla natura della giurisdizione tributaria, la cui “identità” appare “contesa” tra il modello del processo civile e quello del processo amministrativo, che si desume, infatti, quali siano i poteri del giudice e quindi la natura del processo tributario³⁹⁵.

³⁹⁵ Quanto alla natura e all'oggetto del processo tributario, due sono le principali teorie che si sono scontrate e che sono direttamente radicate alla concezione sostanziale del rapporto di imposta; la concezione dichiarativa, per la quale il processo è di accertamento del rapporto di imposta, e la teoria costitutiva, per la quale esso è un giudizio sulla legittimità dei provvedimenti impugnati, che può giungere al loro annullamento.

La teoria dichiarativa muove da impostazioni di diritto sostanziale, quali la fonte legale della obbligazione tributaria, la natura non provvedimentale degli atti accertativi in vista della vincolatezza della relativa funzione, e la posizione di diritto soggettivo del contribuente (Cfr. per tutti E. CAPACCIOLI, *La nuova disciplina del contenzioso tributario: le fasi dinanzi alle Commissioni di primo e di secondo grado*, in ID., *Diritto e processo: scritti vari di diritto pubblico*, Padova, 1978, 571 ss.; P. RUSSO, *Contenzioso Tributario*, in *Digesto disc. priv., Sez. comm.*, IV ed., Torino, 1989, 489 ss.).

Il giudizio diventa allora necessariamente di “*impugnazione-merito*”, in cui il profilo impugnatorio è solo formale, l'atto dell'amministrazione e la sua impugnazione rappresentano soltanto la “chiave”, quindi, attraverso la quale il giudice può giungere alla cognizione del rapporto di imposta; la decisione allora si sostituisce all'atto impugnato ed ha una diretta attinenza al merito del rapporto.

Al contrario la concezione “costitutiva” pone, quale oggetto del giudizio, direttamente gli atti impugnati, muovendo dalla premessa della natura provvedimentale degli stessi e della rilevanza dei loro vizi formali. Da ciò scaturisce una visione processualistica nel senso di un giudizio di “*impugnazione-annullamento*”, anche se con opinioni diverse sull'oggetto stesso del processo considerato: o come diritto potestativo all'annullamento dell'atto viziato, o da altri, come interesse legittimo del contribuente (Cfr. per tutti E. ALLORIO, *Diritto processuale tributario*, Torino, 1969, 80 ss.; C. GLENDI, *L'oggetto del processo tributario*, cit., 31 ss.).

Fra i sostenitori della teoria dichiarativa si annoverano: A.D. GIANNINI, *Il rapporto giuridico d'imposta*, cit., 232 ss.; ID., *I concetti fondamentali del diritto tributario*, Torino, 1956, 270 ss.; ID., *Istituzioni di diritto tributario*, cit., 179 ss.; A. PUGLIESE, *Istituzioni di diritto finanziario*, Padova, 1937, 121 ss.; F. TESAURO, *Principi di diritto tributario*, Bari, 1938, 176 ss.; E. VANONI, *Nascita dell'obbligazione di pagare il tributo e descrizione di alcune fattispecie tributarie*, in ID., *Opere giuridiche*, a cura di F. FORTE e C. LONGOBARDI, Milano, 1962, vol. II, 293 ss.

Se il giudice debba limitarsi all'annullamento dell'atto viziato ovvero se debba invece sostituirsi all'Amministrazione finanziaria ai fini della determinazione del *quantum* è un problema che può risolversi solo una volta ricondotta la giurisdizione tributaria al modello civilistico dell'impugnazione-merito o a quello amministrativistico dell'impugnazione-annullamento.

La disciplina del contenzioso tributario - contenuta nei D. Lgs. n. 545 e 546 del 31 dicembre 1992³⁹⁶, con i quali il legislatore ha istituito un giudice speciale e diverso da quello civile, penale ed amministrativo: le

Una posizione particolare è assunta da B. COCIVERA, *Accertamento tributario*, in *Enc. dir.*, Milano, 1958, vol. I, 246 ss., secondo il quale sarebbe opportuno far ricorso al concetto di fattispecie complessa a formazione successiva, per il cui tramite si comprenderebbe perché l'obbligazione tributaria, pur sorgendo sin dal momento del verificarsi del presupposto di fatto, non possa essere adempiuta prima dell'accertamento.

Afferma altresì la natura legale dell'obbligazione tributaria E. CAPACCIOLI, *Contenzioso in materia di imposta sull'entrata* in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1952, II, 54 ss.; ID., *L'estimazione semplice*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1956, I, 375 ss., che si pone però in posizione critica rispetto alle correnti formulazioni della tesi dichiarativa dovute agli Autori poco sopra indicati. Più recentemente, hanno aderito all'impostazione in oggetto: A.F. BASCIU, *Contributo allo studio dell'obbligazione tributaria*, Napoli, 1964, 42 ss.; F. BATISTONI FERRARA, *La determinazione della base imponibile nelle imposte indirette*, cit., *passim*; C. LONGOBARDI, *La nascita del debito d'imposta*, Padova, 1965, *passim*; P. RUSSO, *Diritto e processo nella categoria dell'obbligazione tributaria*, cit., *passim*; E. POTITO, *L'ordinamento tributario italiano*, Milano 1978, 62 ss.; I. MANZONI, *La dichiarazione dei redditi. Natura e funzione. Possibilità di integrazioni e rettifiche*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1979, I, 615; E. NUZZO, *Natura ed efficacia della dichiarazione tributaria*, in *Dir. prat. trib.*, 1986, I, 35; F. BATISTONI FERRARA - M.A. GRIPPA SALVETTI, *Lezioni di diritto Tributario. Parte generale*, Torino, 1993, 85 ss.

Per i rilievi critici mossi alla concezione dichiarativistica dai costitutivisti si veda, in specie, E. ALLORIO, *Diritto processuale*, cit., 74 (in merito all'impossibilità di adempiere l'obbligazione d'imposta in assenza della realizzazione di appositi schemi procedurali contraddistinti dalla presenza di atti emanati dall'amministrazione finanziaria). Cfr., inoltre, sempre E. ALLORIO, *Diritto*, cit., 565 ss.; ID., *Processo tributario di mero accertamento?*, in *Giur. it.*, 1952, 329 ss.; F. MANGIONE, *L'atto di accertamento tributario nel diritto penale*, Padova, 1965, 104 ss.; G. FALSITTA, *Il ruolo di riscossione*, cit., 82 ss.; da ultimo F. TESAURO, *Istituzioni*, cit., vol. I, 225 ss.; si veda altresì F. MAFFEZZONI, *Il procedimento di imposizione nell'imposta generale sull'entrata*, cit., 41 ss. con riguardo al profilo dell'esperibilità della tutela giurisdizionale del contribuente solo in presenza degli atti impositivi provenienti dalla amministrazione.

³⁹⁶ Si tratta, nello specifico, del D. Lgs 31 dicembre 1992, n. 545 "Ordinamento degli organi speciali di giurisdizione tributaria ed organizzazione degli uffici di collaborazione in attuazione della delega al Governo contenuta nell'art. 30 della L. 30 dicembre 1991, n. 413" e del D. Lgs 31 dicembre 1992, n. 546 "Disposizioni sul processo tributario in attuazione della delega al Governo contenuta nell'art. 30 della L. 30 dicembre 1991, n. 413".

Commissioni tributarie - mantiene stretti legami con il processo civile, in virtù del rinvio normativo contenuto nell'art. 1 del D. Lgs. n. 546/1992 il quale dispone che, ove compatibili, “*i giudici tributari applicano le norme [...] del codice di procedura civile*”. Ne consegue così un dialogo costante fra i due ordinamenti giuridici ed un recepimento continuo dei principi civilistici (nel processo tributario) quando coerenti con la natura impugnatoria del processo tributario³⁹⁷; elemento quest'ultimo in comune con il processo amministrativo diretto all'annullamento di un provvedimento amministrativo.

Proprio in ragione di tali osservazioni, si sono sviluppati i due orientamenti dottrinali sopra richiamati, l'uno a favore del riconoscimento di una natura di impugnazione-merito al processo tributario (e quindi più allineato al processo civile) e l'altro di impugnazione-annullamento (più vicino al processo amministrativo)³⁹⁸.

Come si avrà modo di evidenziare, ciò che differenzia maggiormente tali impostazioni dottrinali è il modo di intendere il ruolo del giudice ed il suo potere di ingerenza nel rapporto tra Fisco e contribuente.

L'orientamento dottrinale che predilige la configurazione del processo tributario quale impugnazione-merito³⁹⁹, ritiene che il giudice non

³⁹⁷ Cfr. G.M. TARANTO - S. COSENTINO - C. LA ROCCA, *Lezioni di diritto tributario. Parte Generale*, Ebook, 2016, *ad vocem*.

³⁹⁸ Per una descrizione riassuntiva dei due orientamenti, vedi ad esempio: S. MUSCARÀ, *Riesame e rinnovazione degli atti nel diritto tributario*, Milano, 1992, 21-83; G. FRANSONI, *Giudicato tributario e attività dell'amministrazione finanziaria*, Milano, 2001, 104 ss.; F. TESAURO, *Processo tributario*, in *Dig., disc. priv., sez. comm.*, vol. XI, Torino, 1995, 565-566; P. RUSSO, *Processo tributario*, cit., 770-772; S. LA ROSA, *Amministrazione finanziaria e giustizia tributaria*, cit., 32 ss.

³⁹⁹ La formula impugnazione-merito si deve ad un insigne Autore il quale, in una prospettiva di analisi e contrapposizione fra impugnazione sostitutiva (come il giudizio di appello) e impugnazione rescindente, ha affermato che le Commissioni tributarie: “*non sono chiamate a valutare la legittimità degli atti in sé e ad annullarli (tranne, s'intende, l'ipotesi di ricorso contro il ruolo o l'ingiunzione, per vizi propri dell'uno o dell'altra), ma a decidere il merito, avendo la loro decisione valore assorbente e sostitutivo rispetto agli atti*”. In questi termini, si è espresso, E. CAPACCIOLI, *La nuova disciplina del contenzioso tributario: le fasi dinanzi alle commissioni di primo e di secondo grado*, in *Id., Il contenzioso tributario*, cit., 42. Precisa invece F. TESAURO, *Le sentenze del giudice tributario*, in *AA.Vv., Lezioni di diritto tributario sostanziale e processuale*, coordinato da G. GAFFURI - M. SCUFFI, Milano, 2009, 650.

possa e non debba limitarsi ad annullare l'atto impugnato (esito obbligato solo ed esclusivamente nel caso in cui si riscontrino vizi meramente formali), ma deve necessariamente esaminare nel merito la pretesa tributaria per giungere a una decisione sostitutiva della dichiarazione del contribuente e dell'accertamento dell'ufficio.

A questa stessa conclusione approda anche consolidata giurisprudenza di legittimità⁴⁰⁰ incline ad estendere la cognizione del giudice ad un esame dell'obbligazione tributaria dal punto di vista sostanziale e non meramente formale.

Compito del giudice è pertanto quello di definire sia l'*an* che il *quantum* della pretesa tributaria, poiché: *“una volta esclusa la presenza di vizi formali invalidanti, il giudizio è volto ad accertare l'esistenza e l'ammontare del credito vantato dall'amministrazione o dall'ente locale”*⁴⁰¹.

In altre parole, il processo tributario deve qualificarsi come processo di impugnazione - merito in quanto l'atto dell'Amministrazione finanziaria costituisce lo strumento di accesso al processo, e poiché l'attività di accertamento è vincolata nella determinazione dell'*an* e del *quantum* dell'obbligazione tributaria, nonché nelle modalità di esplicazione, la constatazione dell'illegittimità dell'atto di accertamento impedisce la verifica del merito e conclude il processo con il mero annullamento dell'atto. Constatata invece la legittimità formale dell'atto, il giudice viene a conoscenza del merito dell'obbligazione tributaria: cioè della sua esistenza e

che *“parlare di impugnazione-merito, a proposito del processo tributario non è però una scelta linguisticamente felice, perché un provvedimento amministrativo vincolato, qual è l'atto d'imposizione, non racchiude alcun profilo di merito, nel senso amministrativistico del termine. Merito indica dunque, in questo contesto, il contenuto del provvedimento impositivo, pur in assenza di discrezionalità”*.

⁴⁰⁰ Cfr., Cass., sent. 23 marzo 2001, n. 4280; Cass., sent. 23 dicembre 2000, n. 16171; Cass., sent. 19 febbraio 2004, n. 3309; Cass., ord. 8 gennaio 2015, n. 106 e la più recente la Cass., sent. 17 giugno 2016, n. 12561.

⁴⁰¹ P. RUSSO, *Manuale di diritto tributario. Il processo tributario*, cit., 122 ss.

della sua misura. Il questo caso si tratta di un vero e proprio giudizio di accertamento⁴⁰².

Alla luce delle considerazioni sinora esposte, risulta evidente che la configurazione del processo quale giudizio di impugnazione-merito incide notevolmente sulla struttura e sulle modalità di impugnazione dell'atto impositivo da parte del contribuente, nella misura in cui quest'ultimo non potrà limitarsi alla deduzione generica di vizi o difetti dell'atto ma dovrà mirare a paralizzare la pretesa dell'Amministrazione finanziaria⁴⁰³.

Il giudice, infatti, attraverso l'atto conosce nel merito del rapporto di imposta nei limiti però dell'atto medesimo e dei motivi dedotti dalle parti⁴⁰⁴. In questa prospettiva, il giudice provvede a pronunciare una decisione che sia sostitutiva non solo dell'atto amministrativo, ma anche dell'attività del contribuente così costituendo la concreta disciplina del rapporto di imposta⁴⁰⁵.

In definitiva, aderire ad una concezione del processo tributario quale impugnazione-merito è una scelta non neutrale in grado di influenzare il modo di strutturare il ricorso di impugnazione da parte del ricorrente, i poteri del giudice, l'esito del giudizio ed in generale l'obbligazione tributaria e il rapporto fra Fisco e contribuente.

⁴⁰² B. SANTAMARIA, *Le ispezioni tributarie*, cit., 130. Cfr. anche sul punto: P. RUSSO, *Processo tributario*, cit., 770; A. FANTOZZI, *Diritto Tributario*, cit., 554 ss.

⁴⁰³ Infatti, come correttamente osservato da R. ESPOSITO, *Il ricorso*, in AA.Vv., *Il processo tributario*, a cura di E. DELLA VALLE - V. FICARI - G. MARINI, Milano, 2008, 275 – 276: “anche l'individuazione dei motivi, risente dell'impostazione adottata. In particolare, i motivi sono rappresentati, nella prospettiva del processo di impugnazione-annullamento, dai vizi che il ricorrente assume pregiudichino la validità dell'atto impugnato, nella prospettiva del processo di impugnazione-merito, dall'inesistenza di singoli fatti costitutivi dell'altrui pretesa ovvero dell'esistenza di fatti estintivi, modificativi, impeditivi o, ancora dall'esistenza di fatti costitutivi del diritto di rimborso”.

⁴⁰⁴ Cfr., E. CAPACCIOLI, *La nuova disciplina del contenzioso tributario: le fasi dinanzi alle commissioni di primo e secondo grado*, in ID., *Diritto e processo: scritti vari di diritto pubblico*, cit., 751 ss.; P. RUSSO, *Processo tributario*, cit., 754 ss.; ID., *Impugnazione e merito nel processo tributario*, in *Riv. dir. trib.*, 1993, I, 751.

⁴⁰⁵ Sotto tale profilo, si rileva il rinvio ai principi propri del processo civile, concependo il “principio della domanda, dunque, come potere monopolistico della parte nell'instaurazione del processo nonché nella determinazione dell'ambito del giudizio”. Così, R. Esposito, *Il ricorso*, in AA.Vv., *Il processo tributario*, cit., 274.

4.1. LA TESI DEL PROCESSO TRIBUTARIO QUALE IMPUGNAZIONE – ANNULLAMENTO.

Sul versante opposto, si pone quella parte della dottrina che privilegia un'impostazione più amministrativistica del contenzioso tributario e concepisce il processo tributario quale giudizio volto prettamente all'annullamento dell'atto impositivo impugnato⁴⁰⁶.

Il giudizio tributario così concepito, sulla falsariga del processo amministrativo, si concluderebbe solo con una pronuncia costituiva ad effetto caducatorio dell'atto impugnato⁴⁰⁷, in quanto oggetto del contenzioso tributario sarebbe: “... *sulla base della prospettazione di un vizio dell'atto impugnato, la deduzione del diritto dell'annullamento,*” ed avrebbe come *petitum* “*la richiesta di annullamento di quell'atto*”⁴⁰⁸.

In questa prospettiva, le sentenze emessa dal giudice tributario sarebbero volte, da un lato, a decidere nel merito la sussistenza del diritto vantato dal contribuente alla eliminazione dell'atto ritenuto illegittimo e, dall'altro, a condannare l'Amministrazione finanziaria all'annullamento dell'atto stesso.

È evidente che, in questa prospettiva, il fine ultimo del giudizio è rappresentato dall'annullamento dell'atto e non dalla sostituzione e/o riforma dell'atto stesso, contrariamente da quanto sostengono dal precedente orientamento dottrinale: l'impugnazione è di tipo rescindente e non rescissorio.

La tesi dell'impugnazione-annullamento, secondo i più autorevoli sostenitori⁴⁰⁹, troverebbe la propria ragion d'essere nell'ordinamento

⁴⁰⁶ A favore della teoria che il processo tributario sia del tipo impugnazione-annullamento, si veda, G. TREMONTI, *Impostazione e definitività nel diritto tributario*, Milano, 1977, 304; C. GLENDI, *L'oggetto del processo tributario*, cit., 237; I. MANZONI, *Potere di accertamento e tutela del contribuente (nelle imposte dirette e nell'Iva)*, cit., 23; F. TESAURO, *Il rimborso dell'imposta*, cit., 258 ss.; ID., *Profili sistematici del processo tributario*, cit., 187 ss.; ID., *Giusto processo tributario*, in *Rass. trib.*, 2006, 42 ss.

⁴⁰⁷ Cfr., C. GLENDI, *L'oggetto del processo tributario*, cit., 493.

⁴⁰⁸ Cfr., F. TESAURO, *Lineamenti del processo tributario*, Rimini, 1991, 54.

⁴⁰⁹ Cfr., E. ALLORIO, *Diritto processuale tributario*, cit., *ad vocem*; C. GLENDI, *L'oggetto del processo tributario*, cit., *passim*.

giuridico tributario che fissa, in primo luogo, i requisiti che l'Amministrazione finanziaria deve seguire nell'emanazione dei propri atti.

D'altronde, l'emanazione del provvedimento costituisce la condizione indispensabile per discutere davanti al giudice dell'esistenza e dell'ammontare del credito erariale, per cui la controversia non può che avere ad oggetto la legittimità del provvedimento emanato⁴¹⁰.

In altre parole, secondo tale impostazione, la richiesta di annullamento di un atto, indipendentemente dall'indagine sulla fondatezza della pretesa erariale avanzata, diventa l'unica strada percorribile qualora un atto della catena procedimentale sia ritenuto illegittimo e, di riflesso, abbia inficiato l'intero procedimento di formazione dell'atto⁴¹¹.

Ciò non implica, però, il fatto che la cognizione del giudice tributario debba limitarsi a verificare acriticamente la regolarità dell'*iter* di formazione dell'atto amministrativo.

È proprio l'annullamento dell'atto, infatti, il fine ultimo dell'impugnazione da parte del ricorrente: *“l'atto impositivo definisce il rapporto di imposta, per cui impugnarlo adducendo vizi sostanziali significa sottoporre il rapporto d'imposta alla cognizione del giudice, al fine di ottenere l'annullamento (totale o parziale) dell'atto impositivo. Il giudice conosce del rapporto d'imposta come definito dall'atto impugnato, e non nella (inaccettabile) formazione di un nuovo atto impositivo, di matrice giudiziale”*⁴¹². Con la conseguenza che, se il ricorso del contribuente è dichiarato inammissibile o viene respinto, gli effetti dell'atto

⁴¹⁰ Cfr., F. BATISTONI FERRARA, *Processo tributario (Riflessioni sulla prova)* in *Dir. prat. trib.*, 1983, I, 1622 ss. Nello stesso senso, I. MANZONI – G. VANZ, *Il diritto tributario. Profili teorici e sistematici*, Torino, 2008, 537 ss.; I. MANZONI, *Potere di accertamento e tutela del contribuente*, cit., 23 e spec. 29 ss..

⁴¹¹ Si veda in tal senso, A. MARCHESELLI, *Il contenzioso tributario – Guide e Soluzioni*, Milano, 2014, 295 ss..

⁴¹² Così, F. TESAURO, *Le sentenze del giudice tributario*, in AA.Vv., *Lezioni di diritto sostanziale e processuale*, cit., 649. Lo stesso Autore precisa in ID., *Manuale del processo tributario*, Torino, 2013, 11 che il giudice *“non ridefinisce il rapporto, ma accoglie o respinge il ricorso, sulla base dei motivi e del petitum (...) ed oggetto del giudizio è il diritto all'annullamento dell'atto impugnato”*. Sul punto si veda anche, ID., *Profili sistematici del processo tributario*, cit., 1 ss.; ID., *Lineamenti del processo tributario*, cit., *passim*.

autoritativo si cristallizzano e il rapporto di imposta permane in quanto permane l'atto di cui è l'effetto⁴¹³.

4.2. LA NATURA IBRIDA DEL PROCESSO TRIBUTARIO. QUADRO DI SINTESI.

Nonostante i due orientamenti dottrinali poc'anzi illustrati appaiano del tutto antitetici⁴¹⁴, sembra appropriato affermare che l'attuale conformazione del processo tributario combina insieme gli elementi caratterizzanti di entrambe le impostazioni.

Se, infatti, è innegabile che il processo tributario abbia come esito finale l'annullamento, totale o parziale, dell'atto impugnato, è altrettanto innegabile che il giudice, investito della controversia, valuti non soltanto l'obbligazione tributaria ma anche il correlato credito di imposta dell'Ente impositore.

Dall'altra parte, però, è bene precisare che una cieca adesione all'uno o all'altro orientamento non sembra potersi ammettere.

Ed invero, un'applicazione sistematica della teoria dell'impugnazione-merito porterebbe ad un'inaccettabile sostituzione del giudice nell'operato dell'Amministrazione finanziaria, dando vita ad un atto impositivo di matrice giudiziale⁴¹⁵. Con la conseguenza che, ciò porterebbe

⁴¹³ Si veda in tal senso, F.V. ALBERTINI, *La pluralità di parti nel processo tributario*, Torino, 2013, 82 ss..

⁴¹⁴ Afferma sul punto autorevole dottrina che, "la formula impugnazione-merito è impropria (...) ma accantonando ogni rilievo meramente linguistico la formula 'impugnazione-merito' sarebbe accettabile (e sarebbe conforme al principio del giusto processo) se essa non fosse usata in contrapposizione alla formula 'impugnazione-annullamento' ma significasse soltanto che il processo tributario, nei limiti della causa petendi e del petitum è diretto ad accertare sia i vizi formali sia i vizi sostanziali dell'atto. Se ciò significasse che il giudice conosce dell'obbligazione tributaria, al fine di accertare la legittimità o l'illegittimità dell'atto, e, di conseguenza, di annullarlo se illegittimo, in tutto o in parte, (...) in questo senso impugnazione-merito non sarebbe formula contrapposta ad impugnazione-annullamento". Così, F. TESAURO, *Il processo tributario nella giurisprudenza costituzionale*, in AA.Vv., *Diritto tributario e Corte Costituzionale*, Torino, 1998, 249.

⁴¹⁵ Fra tutti, si vedano, F. RANDAZZO, *Poteri di sospensione del giudice di secondo grado in pendenza del ricorso in cassazione: un importante passo in avanti verso la pienezza della tutela cautelare*, in *Riv. giur. trib.*, 2010, n. 10, 850, ove si afferma che "nel processo tributario che muove dall'impugnazione di atti impositivi la sentenza del giudice non è sostitutiva del provvedimento impugnato ... La sentenza ... non si sostituisce al

non solo ad un ingolfamento dell'apparato giudiziario, ma anche ad una inaccettabile ingerenza nei poteri amministrativi da parte del potere giudiziale, che andrebbe a minare il principio costituzionale della separazione dei poteri⁴¹⁶.

L'*empasse* potrebbe essere superata permettendo al giudice, da un lato, di esaminare nel merito la pretesa tributaria, annullando eventualmente l'atto impugnato e, dall'altro lato di pronunciare una sentenza che definisca i criteri che l'Amministrazione finanziaria deve seguire nell'emanazione di un nuovo atto impositivo. In questo modo, infatti, il giudice definirebbe la controversia senza che venga emessa alcuna sentenza sostitutiva *in toto* della pretesa tributaria dichiarata illegittima⁴¹⁷.

Allo stesso modo, riconoscere al giudice la possibilità di condurre esclusivamente un esame dei vizi formali dell'atto impugnato, coerentemente con l'impostazione che qualifica il processo tributario come un giudizio di impugnazione-annullamento, svilirebbe, da un lato, i poteri attribuiti al giudice tributario e, dall'altro, le tutele che devono essere garantite al contribuente al fine di difendere la propria posizione fiscale

provvedimento, che resta in vita; ed è il provvedimento ad essere messo in esecuzione dalla stessa Amministrazione finanziaria".

⁴¹⁶ Cfr., F. TESAURO, *Giusto processo e processo tributario*, cit., 42 ss. ove critica quell'orientamento che definisce il processo tributario come processo di impugnazione-merito, cioè che consente decisioni sostitutive del provvedimento impositivo. L'Autore concepisce il processo tributario come processo dispositivo di mero annullamento totale o parziale degli atti impugnabili. Sulla stessa scia, si veda anche, R. LUPI, *Diritto tributario*, cit., 233.

⁴¹⁷ È bene precisare che la giurisprudenza di legittimità non accoglie tale eccezioni. Cfr., Cass. sent., 12 luglio 2006, n. 15825; Cass. sent., 23 luglio 2007, n. 16252; Cass., sent., 28 maggio 2010, n. 13132. Di recente, si ricorda la Cass., sent. 17 novembre 2010, n. 23171, ove viene statuito che: "*secondo la consolidata giurisprudenza di questa Corte (...) essendo il processo tributario annoverabile non tra i processi di 'impugnazione/annullamento', ma fra quelli di 'impugnazione/merito', in quanto non diretto alla sola eliminazione giuridica dell'atto impugnato, ma alla pronuncia di una decisione di merito sostitutiva, sia della dichiarazione del contribuente che dell'accertamento dell'Ufficio, il giudice che ritenga invalido l'avviso di accertamento per motivi non formali, ma di carattere sostanziale, non può limitarsi ad annullare, come nella specie, l'atto impositivo, ma deve esaminare il merito della pretesa tributaria e, operando una motivata valutazione sostitutiva, ricondurla eventualmente nella corretta misura, purché entro i limiti, della domanda...*".

dalle ingerenze dell'Amministrazione finanziaria⁴¹⁸. Ed invero, se il processo avesse ad oggetto il solo annullamento dell'atto impositivo impugnato, l'accoglimento del ricorso comporterebbe la necessità di reiterazione de potere impositivo⁴¹⁹.

Ma, se la dottrina sembra ancora oggi divisa in merito alla natura del processo tributario, la giurisprudenza non sembra avere dubbi.

Consolidata giurisprudenza qualifica, infatti, il processo tributario in termini di impugnazione-merito⁴²⁰. Il giudice tributario non si deve limitare ad una pronuncia di annullamento dell'atto impugnato, ma deve, laddove individui vizi sostanziali, spingersi ad una verifica nel merito della pretesa tributaria e conseguentemente operare una valutazione sostitutiva, l'ammontare dell'imponibile.

In altre parole, il giudizio tributario è costruito, formalmente, come giudizio di impugnazione dell'atto, ma tende all'accertamento sostanziale

⁴¹⁸ Se, infatti, il giudice si limitasse ad annullare l'atto senza nulla dire in merito alla pretesa avanzata dall'Amministrazione finanziaria, il contribuente non si troverebbe al riparo da un'eventuale e futura azione impositiva dell'Ufficio che ben potrebbe, sulla base degli stessi presupposti sostanziali, agire nuovamente nei confronti del contribuente stesso emettendo un nuovo avviso di accertamento (privo dei vizi formali precedentemente rilevati) che determinerebbe a sua volta una situazione di grave svantaggio per il contribuente dal punto di vista del diritto di difesa e delle garanzie processuali ai sensi del dettato costituzionale e del giusto processo, così come espresso dagli artt. 24 e 111 Cost..

⁴¹⁹ In questi termini, P. RUSSO, *Manuale di diritto tributario. Il processo tributario*, cit., 38 ss.

⁴²⁰ Cfr. di recente, Cass., sent. 17 giugno 2016, n. 12561 ove viene precisato che: *il processo tributario non è diretto alla mera eliminazione giuridica dell'atto impugnato, ma ad una pronuncia di merito, sostitutiva sia della dichiarazione resa dal contribuente che dell'accertamento d'ufficio, con la conseguenza che il giudice tributario, ove ritenga invalido l'avviso di accertamento per motivi di ordine sostanziale (e non meramente formale), è tenuto ad esaminare nel merito la pretesa tributaria e a ricondurla, mediante una valutazione sostitutiva, alla corretta misura, entro i limiti posti dalla domanda di parte. Sul punto, si veda anche, Cass., ord. 21 novembre 2013, n. 26157 ove viene rilevato che: "(ndr. la CTR) non ha tratto però le debite conseguenze circa la necessità di sostituire la propria valutazione a quella dell'Amministrazione in ordine alla soluzione della questione liquidatoria, e perciò espressamente provvedendo sull'implicita domanda della parte pubblica volta ad ottenere un positivo accertamento dell'ammontare dell'imposta dovuta, ciò che è oggetto dei poteri del giudice tributario oltre che suo preciso dovere istituzionale".*

Ed invero, le uniche sentenze difformi, e dunque favorevoli all'opposta tesi della natura del processo tributario quale impugnazione-annullamento, risultano essere quelle delle commissioni regionali. Si veda *ex multis*, CTR Lazio, sent. 25 febbraio 2008, n. 17; CTR Veneto, sent. 14 luglio 2009, n. 55; CTR Lombardia, sent. 25 giugno 2012, n. 3338.

del rapporto, nel senso che l'atto è il 'veicolo di accesso' al giudizio di merito, al quale si perviene appunto 'per il tramite' dell'impugnazione dell'atto⁴²¹.

Corollario di tale impostazione è che la sentenza assume un ruolo sostitutivo rispetto alla dichiarazione del contribuente (comunque superata dal controllo fiscale) e all'accertamento dell'Ente impositore, così da apparire logico, nonché imprescindibile, che la pronuncia surrogatoria rechi un adeguato impianto motivazionale, forgiato sugli elementi versati in causa.

Tutto ciò appare coerente con la teoria dell'impugnazione-merito in quanto si ritiene che, in base alla disciplina positiva del processo tributario, il giudice, chiamato a pronunciarsi sui ricorsi proposti avverso atti impositivi, non debba limitarsi a dichiarare legittimi o ad annullare questi ultimi, ma deve emettere pronunce di merito, in funzione della corretta verifica operata circa il modo di essere del rapporto obbligatorio in contestazione.

Il giudice, pertanto, non può limitarsi né ad una pronuncia costitutiva di annullamento dell'atto impositivo, né ad una riduzione equitativa del *quantum debeatur*⁴²². Questi deve, invece, esaminare nel

⁴²¹ Così, Cass., sent. 12 aprile 2006, n. 8581.

Ma si vedano anche, Cass., sent. 18 dicembre 2014, n. 26855; Cass., sent. 29 settembre 2014, n. 20444; Cass., sent. 25 giugno 2014, n. 14421; Cass., sent. 28 marzo 2014, n. 7321; Cass., sent. 21 novembre 2013 n. 26157; Cass., sent. 6 novembre 2012, n. 19122; Cass., sent. 20 ottobre 2011, n. 21759; Cass., sent. 23 settembre 2011, n. 19542; Cass., sent. 17 novembre 2010, n. 23171; Cass., sent. 13 ottobre 2008, n. 25104; Cass., sent. 5 settembre 2008, n. 22453; Cass., sent. 16 maggio 2007, n. 11212; Cass., sent. 16 maggio 2007, n. 11217; Cass., sent. 12 aprile 2006, n. 8581; Cass., sent. 12 luglio 2006, n. 158251; Cass., sent. 23 maggio 2005, n. 10867; Cass., sent. 19 febbraio 2004, n. 3309; Cass., sent. 8 giugno 2001, n. 7791; Cass., sent. 23 dicembre 2000, n. 16171.

⁴²² Il potere riconosciuto in capo al giudice tributario di rideterminazione dell'imposta deve necessariamente esplicitarsi entro i limiti appena esposti al fine di preservare l'assetto costituzionale e normativo dell'obbligazione tributaria. È proprio la Suprema Corte nell'ord. 1° settembre 2009, n. 19079 ad aver statuito che nel corso del processo tributario, i giudici non possono modificare l'ammontare delle imposte chieste dal Fisco utilizzando una valutazione equitativa e secondo parametri di esperienza ma devono attenersi alla dichiarazione del contribuente e agli accertamenti dell'amministrazione. Si legge infatti che: "Nel caso di specie il giudice tributario, riconosciuta l'incongruenza dell'accertamento dell'Ufficio, non offre tuttavia alcuna verificabile motivazione riguardo ai criteri ed alle ragioni che lo inducono a ridurre del 20% i ricavi ed i corrispettivi accertati, ed in tali

merito la pretesa tributaria e, operando una motivata valutazione sostitutiva, deve eventualmente ricondurla, sulla base delle disposizioni fiscali, alla corretta misura, entro i limiti posti dalle domande di parte⁴²³.

In ragione di quanto poc'anzi evidenziato, dei rilievi operati dalla dottrina e dalla giurisprudenza sul tema in oggetto, è possibile intravede nel giudizio tributario una natura composita o polimorfa degli interessi in gioco che si riflette indubbiamente sulle modalità di tutela garantite nel processo⁴²⁴. Tant'è vero che, si ritiene che il processo tributario abbia una struttura ibrida⁴²⁵, che combini l'impugnazione dell'atto amministrativo tributario ed il giudizio di cognizione sul rapporto tributario e sui connessi diritti soggettivi.

Ragion per cui, dottrina e giurisprudenza maggioritaria qualificano il processo tributario in termini di giudizio di impugnazione-merito stante ad indicare la sussistenza dei due tratti qualificanti della struttura giurisdizionale: l'impugnazione, mediante ricorso, degli atti tassativamente indicati all'art. 19 D.Lgs. n. 546 del 1992 ed il giudizio di cognizione sul rapporto tributario che verte in materia di diritti soggettivi (ossia l'obbligazione tributaria del contribuente ed il correlato credito di imposta dell'Ente impositore)⁴²⁶.

limiti - dovendosi escludere la sussistenza di qualsivoglia potere equitativo - il ricorso va accolto”.

⁴²³ Cfr., Corte Cass., sent. 8 ottobre 2014, n. 21184; Corte Cass., sent. 31 maggio 2016, n. 11217.

⁴²⁴ Cfr., G. TABET, *Luci ed ombre del nuovo processo tributario*, in *Riv. dir. trib.*, 1996, I, 623-625; A. CHIZZINI, *Primi spunti sul tema delle parti, delle azioni e del giudicato nel nuovo processo tributario*, in AA.Vv., *Il nuovo processo tributario*, a cura di L. TOSI - A. VIOTTO, Padova, 1999, 32-33; F. MAFFEZZONI, *La natura del processo tributario nella giurisprudenza della Corte di Cassazione: le contraddizioni e le prospettive del loro superamento*, in *Boll. trib.*, 1989, 1797 ss.

⁴²⁵ Tale struttura ibrida è il risultato del processo di formazione storica nella quale la tutela dei diritti del contribuente nella fase contenziosa era distribuita su due livelli: una fase amministrativa (in cui gli organi amministrativi ossia le Commissioni tributarie valutavano la legalità e, soprattutto, la congruità del provvedimento emesso dall'Ufficio nei confronti del contribuente) ed una fase giurisdizionale (di fronte ad organi giurisdizionali civili per garantire i diritti soggettivi coinvolti nel rapporto fiscale). Cfr., P. BORIA, *Diritto tributario*, cit., 590.

⁴²⁶ Cfr., P. BORIA, *Diritto tributario*, cit., 600.

5. I “LIMITI” DELLA TUTELA DAVANTI AL GIUDICE TRIBUTARIO.

Le osservazioni fin ora effettuate in merito alla giurisdizione tributaria prima ed al processo tributario poi, consentono di tracciare alcuni “punti fermi”.

Anzitutto, è possibile affermare, con una certa sicurezza, che le Commissioni tributarie sono competenti giurisdizionalmente su ogni controversia che verta sull'esistenza o sulla quantificazione di un'obbligazione di natura tributaria (o comunque ad essa collegata o connessa), la cui pretesa sia stata formalizzata dall'ufficio impositore o dall'agente della riscossione in uno degli atti elencati nell'art. 19 D.Lgs n. 546 del 1992.

Ai sensi di quanto previsto all'art. 2 D.Lgs. n. 546 del 1992, la giurisdizione devoluta alle Commissioni tributarie è, infatti, una giurisdizione piena, generale e “esclusiva”⁴²⁷.

È una giurisdizione piena poiché ricomprende i tributi di ogni genere e specie; è generale poiché le Commissioni tributarie possono conoscere l'insieme delle controversie in punto di *an* e *quantum* dell'obbligazione tributaria, indipendentemente dal tipo di tributo in questione ed è esclusiva (“per materia”⁴²⁸) poiché il giudice tributario⁴²⁹.

⁴²⁷ In via generale, infatti, l'espressione “giurisdizione esclusiva” viene impiegata in diversi contesti e con diverse accezioni. Ad esempio, con tale espressione si intende quella giurisdizione che, nell'ambito della tutela affidata al giudice amministrativo contro gli atti lesivi posti in essere dalla Pubblica Amministrazione, si estende, eccezionalmente, tanto ai diritti soggettivi, quanto agli interessi legittimi, in ragione della strettissima interconnessione “in particolari materie indicate dalla legge” (art. 103 Cost.) delle situazioni soggettive implicate, laddove sarebbe difficile individuarne in concreto la diversa natura per stabilire il giudice competente secondo gli ordinari criteri di riparto della giurisdizione.

⁴²⁸ In tal senso, evidenzia S. LA ROSA, *Principi di diritto tributario*, cit., 438, la giurisdizione tributaria, infatti, “non si presta a delimitazioni aprioristiche basate sulla natura della situazione giuridica tutelata, o sul carattere vincolato o discrezionale della funzione oggetto di valutazione discrezionale. Lo stesso catalogo di atti impugnabili esprime forme di esercizio della funzione impositiva disomogenee, così da confermare che non vi è una pregiudiziale delimitazione dell'area di tutela del giudice speciale a talune soltanto delle tipologie di atti impositivi”.

⁴²⁹ Si veda in tal senso, *ex multis*, Corte Cass., SS.UU., 9 giugno 2005, n. 16776; Corte Cass., SS.UU., 7 febbraio 2007, n. 2686.

Cfr. anche Corte Cass., SS.UU., ord. 11 febbraio 2008, n. 3171, dove si afferma che “il giudice tributario è [...] oggi il giudice ordinario ed esclusivo del rapporto tributario”.

In definitiva, affinché una controversia ricada nella giurisdizione del giudice tributario, questa deve, sotto il profilo oggettivo, avere ad oggetto l'accertamento del rapporto giuridico d'imposta di ogni genere e specie e, sotto il profilo soggettivo, avere come protagonisti il contribuente da un lato e l'Ente impositore dall'altro⁴³⁰.

Al di fuori di tali limiti la controversia non può qualificarsi tributaria in senso tecnico e non potrà quindi essere legittimamente devoluta alla cognizione delle Commissioni tributarie⁴³¹.

Pertanto, allorquando si tratti di controversie tributarie da considerarsi tali alla stregua della nozione ritraibile dal D.Lgs. n. 546 del 1992, il giudice competente a conoscerne non può che essere quello tributario, a preteso suffragio dell'assunto della natura ormai "piena ed esclusiva" della giurisdizione tributaria⁴³².

Orbene, gli attributi "pieno" ed esclusivo" riferiti alla giurisdizione tributaria come si riflettono sul profilo processale e sul tipo di tutela reclamabile dal contribuente?

Si pone, in altri termini, un problema non attinente alla natura bensì ai limiti dell'estensione della giurisdizione del giudice tributario.

Sul punto, la Corte di Cassazione sembra avere le idee chiare. La stessa ha, infatti, più volte evidenziato come la tutela davanti al giudice tributario ha ad oggetto solo la pretesa del contribuente di non pagare più imposte del dovuto, mentre gli altri diritti, direttamente pregiudicati dall'attività istruttoria dell'Amministrazione finanziaria, "*non aventi necessariamente riflessi sull'ammontare del debito d'imposta, quali, ad esempio, la libertà di domicilio o la riservatezza*", resterebbero privi di efficace tutela da parte del medesimo giudice⁴³³.

⁴³⁰ In definitiva, ai fini della sussistenza della giurisdizione tributaria è necessario che alla controversia riguardante prestazioni aventi natura tributaria, non sia estraneo l'esercizio del potere impositivo e riscossivo sussumibile nello schema potestà-soggezione proprio del rapporto tributario. Così, A. Amatucci, *principi e nozioni di diritto tributario*, cit., 433.

⁴³¹ Così, E. Della Valle, *La giurisdizione tributaria e il rapporto giuridico tributario*, CIT., 69.

⁴³² Cfr., Corte di Cass., SS.UU., 29 aprile 2003, n. 6693; Corte di Cass., SS.UU., 16 marzo 2009, n. 6315.

⁴³³ Cfr., *ex multis*, Cass., SS.UU., 16 marzo 2009, n. 6315.

In altre parole, secondo tale orientamento, il giudice tributario ha il potere di annullare, sostituire l'atto impugnato o anche di ridurne la portata ma non anche di tutelare interessi diversi da quelli erariali e a questi indirettamente connessi.

In questa prospettiva quindi, i diritti costituzionalmente garantiti, quali il diritto alla riservatezza della corrispondenza ed alla libertà del domicilio, non troverebbero tutela, nemmeno in via differita, innanzi al giudice tributario⁴³⁴. Con la paradossale conseguenza che, solo la verifica fiscale illegittimamente condotta che abbia avuto esito negativo consentirebbe al contribuente di veder tutelati i propri diritti – essendo in tal caso l'ordine illegittimo competenza tutelabile avanti al giudice ordinario.

È chiaro che, in un'ottica sempre più avvezza a ribadire il principio di unità della tutela presso un unico giudice (quello tributario, nella specie)⁴³⁵, una simile *impasse* lascia perplessi. La giurisdizione tributaria dovrebbe infatti offrire una tutela piena di tutti gli interessi, di ogni ordine e grado, coinvolti nel rapporto, secondo una lettura della Costituzione orientata nel senso di garantire che l'ordinamento funzioni nel concreto, in modo democratico, a tutela effettiva degli interessi soggettivi protetti dalla Costituzione stessa.

Ma perché questo si verifichi, come si avrà modo di rilevare *infra*, sarebbe necessario un nuovo intervento del legislatore in materia di giurisdizione tributaria.

6. OSSERVAZIONI CONCLUSIVE. LA NECESSITÀ DI UN NUOVO INTERVENTO LEGISLATIVO.

Ad apertura del presente capitolo sono state poste due domande preliminari alle quali si è tentato di dare risposta.

⁴³⁴ Ed invero, già la Costituzione non ammette alcuna violazione di tali diritti, ma solo una loro limitazione nei soli casi e modi stabiliti dalla legge; se poi differire la loro tutela ad un momento successivo alla lesione significa aggravarla con la sua persistenza nel tempo, senza nemmeno chiarire quali siano le sanzioni ordinate dalla legge per la loro repressione (come ad es. la non utilizzabilità delle prove raccolte in modo illegittimo in sede di verifica fiscale) questo diventa inaccettabile.

⁴³⁵ In proposito si veda, G. MARONGIU, *La rinnovata giurisdizione delle Commissioni tributarie*, cit., 117 ss.; S. MUSCARÀ, *La giurisdizione (quasi) esclusiva delle Commissioni tributarie nella ricostruzione sistematica delle sez. un. della Cassazione*, cit., 42.

Ci si è chiesto, anzitutto, se gli atti istruttori possono essere impugnati dinanzi al giudice tributario. A tale domanda si è data risposta negativa.

Nonostante, come rilevato precedentemente, parte della dottrina non sembri condividere tale orientamento, sul punto la giurisprudenza di legittimità non sembra avere dubbi⁴³⁶. L'incertezza sull'esistenza di una effettiva "pretesa compiuta" espressa dall'Amministrazione negli atti endoprocedimentali (dai quali traspare una pretesa solo in fieri) fa sì che questi, ancorché illegittimi, non siano autonomamente impugnabili, dovendo la tutela del contribuente essere differita al momento dell'impugnazione del provvedimento finale⁴³⁷.

Posto dunque che gli atti istruttori, poiché non (ancora) lesivi della sfera patrimoniale del contribuente⁴³⁸, non sono autonomamente

⁴³⁶ Ed invero, di recente la Corte di Cassazione ha così statuito, nella sentenza a Sezioni Unite del 31 luglio 2007, n. 11082: *"La giurisdizione del giudice tributario ha carattere pieno ed esclusivo, estendendosi non solo all'impugnazione del provvedimento impositivo, ma anche alla legittimità di tutti gli atti del procedimento, ivi compresa l'autorizzazione rilasciata dal Procuratore della Repubblica, ai sensi dell'art. 52, comma 3, d.P.R. n. 633 del 1972, per consentire, nel corso di una verifica fiscale, l'esame di documenti e l'acquisizione di notizie relativamente alle quali il contribuente abbia eccepito l'esistenza del segreto professionale. Gli eventuali vizi di tale autorizzazione, in quanto attinente esclusivamente al procedimento amministrativo di verifica tributaria e produttiva di effetti solo nell'ambito dello stesso, potranno essere dedotti soltanto e nel momento in cui si impugni il provvedimento che conclude l'iter di accertamento"*. Ed ancora, Cass., sent. 11 maggio 2012, n. 7344 ove viene ribadito che: *"l'emissione della cartella di pagamento integra una pretesa tributaria nuova rispetto a quella originaria che sostituisce l'atto precedente e provoca la caducazione d'ufficio del giudizio pendente sull'avviso bonario"*. Si veda anche, Cass. 19 ottobre 2005 n. 20253 in base alla quale *"il contribuente ha diritto di contestare innanzi al giudice tributario - il quale, di converso, ha il dovere (procedendo agli opportuni accertamenti, anche fattuali) di decidere il punto- la legittimità, ex art. 52 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 (richiamato dall'art. 33 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600), dell'acquisizione, da parte degli uffici tributari e/o della Guardia di finanza (quest'ultima nell'esercizio dei compiti - ad essa demandati - di collaborazione con detti uffici), del materiale probatorio e/o documentale posto a fondamento dell'avviso di accertamento"*. In senso conforme, cfr. Cass., sent. 12 ottobre 2005 n. 19837; Cass., sent. 1° ottobre 2004 n. 19690; Cass., sent. 3 dicembre 2001 n. 15230; Cass., sent. 19 giugno 2001 n. 834.

⁴³⁷ Per i rilievi che il contribuente può muovere in ordine all'illegittimità dell'atto finale emesso a seguito dell'esercizio illegittimo dei poteri istruttori, si rimanda a quanto evidenziato ai parr. 4, 4.1. e 4.2. del Capitolo II.

⁴³⁸ Specifica la più recente giurisprudenza di legittimità (cfr. Cass., SS. UU., 2 maggio 2016, n. 8587, che, pur essendo l'art. 19 suscettibile di una interpretazione estensiva, ci si

impugnabili innanzi al giudice tributario, ma solo unitamente al successivo atto impositivo, ci si è chiesti se, nell'ambito della valutazione della fondatezza e/o validità della pretesa impositiva avanzata nell'atto impugnato, il giudice possa estendere il proprio giudizio anche alla tutela della posizioni giuridiche soggettive del contribuente concretamente lese durante la fase istruttoria.

Il fine di tale domanda non era quello di comprendere se le illegittimità compiute durante l'istruttoria tributaria incidessero (o meno) sulla successiva definizione (e fondatezza) della pretesa dell'Amministrazione finanziaria (poiché a tale quesito si è già data risposta affermativa nei par. 4, 4.1. e 4.2 del Capitolo II), ma verificare se, il sindacato del giudice dovesse riguardare, non solo l'esistenza dell'obbligazione tributaria ma, prima di tutto, il corretto esercizio del potere (discrezionale) dell'Amministrazione finanziaria e, quindi, l'eventuale lesione dei diritti soggettivi del contribuente (generalmente rientranti nella competenza giurisdizionale del giudice ordinario).

In tal senso, la giurisprudenza non sembra, ancora una volta, avere dubbi.

Ed invero, secondo il prevalente orientamento giurisprudenziale, incline ad affermare il principio di unità della tutela presso un unico giudice, il carattere esclusivo della giurisdizione tributaria fa sì che perda qualunque rilevanza la natura della posizione giuridica lesa al contribuente in quanto questa giurisdizione può investire sia diritti soggettivi che interessi legittimi⁴³⁹. Ma nel senso però che il processo tributario è teso alla tutela di

deve comunque riferire, sempre: “*ad atti dell'Amministrazione finanziaria che, pur non rivestendo l'aspetto formale proprio di uno di quelli dichiarati espressamente impugnabili, portino comunque a conoscenza del contribuente una ben individuata pretesa tributaria, suscitandone l'interesse a chiedere il controllo di legittimità in sede giurisdizionale o comunque costituiscano pur sempre, sia pure indirettamente, a differenza dell'atto autorizzatorio di cui si discute, espressione del potere impositivo*”. Vengono in tal senso richiamate anche le seguenti sentenze: Cass., SS.UU., sent. 18 febbraio 2014, n. 3773; Cass. sent. 30 novembre 2012, n. 21392; Cass., sent. 12 gennaio 2010, n. 285.

⁴³⁹ Cfr., M. BASILAVECCHIA, *Corso di diritto tributario*, cit., 420.

quei diritti soggettivi o interessi legittimi riconducibili al rapporto obbligatorio di tipo patrimoniale dedotto dal contribuente⁴⁴⁰.

In altri termini, il processo tributario è un giudizio vertente esclusivamente sull'accertamento della fondatezza sostanziale e formale della pretesa impositiva dedotta dall'Amministrazione finanziaria nell'atto impositivo, con la conseguenza che, essendo il campo di azione del giudice tributario limitato alla corretta definizione dell'*an* e del *quantum* del tributo, l'impugnazione del provvedimento non consente al contribuente di veder effettivamente tutelati quei diritti (costituzionalmente garantiti, come il diritto all'inviolabilità del domicilio) lesi durante l'esercizio illegittimo dei poteri istruttori⁴⁴¹.

Si tratta, a modesto avviso di chi scrive, di un problema che andrebbe affrontato in sede legislativa, in un duplice senso: o rafforzando i poteri cautelari e inibitori del giudice tributario; ovvero, radicalmente, eliminando l'art. 19 e riconoscendo l'impugnabilità anche di atti che, per funzione ed effetti, non hanno natura provvedimentoale. Ipotesi quest'ultima che presupporrebbe una totale trasformazione del tipo di azione e di tutela esperibile nel giudizio tributario il quale verrebbe così a configurarsi come di accertamento mero positivo o negativo della pretesa fatta valere dall'Amministrazione finanziaria.

Rafforzare la tutela inibitoria del giudice tributario non sembra un'ipotesi oggi giorno percorribile. Si segnala tuttavia, un'apertura in tal senso della giurisprudenza di legittimità quando riconosce, ove ne ricorrano i presupposti (ossia quando manchi il successivo atto impositivo) di agire anche in via cautelare, davanti al giudice ordinario.

Ecco perché appare maggiormente auspicabile un intervento del legislatore nel senso, forse estremo ed assolutamente radicale, di eliminare

⁴⁴⁰ Cfr., P. RUSSO, *Processo tributario*, cit., 772; R. LUPI, *Manuale giuridico professionale*, cit., 761; F. GALLO, *Verso un giusto processo tributario*, cit., 15.

⁴⁴¹ In tal senso, la dottrina sembra cercare nella giurisdizione del giudice ordinario una soluzione a tale problematica. La giurisprudenza, invece, sembra voler comunque circoscrivere la tutela del contribuente nell'ambito del solo giudizio tributario.

del tutto l'elencazione di cui all'art. 19⁴⁴², rendendo il processo tributario, alla stregua di quello ordinario, un processo di accertamento mero.

Sebbene anche questa soluzione non appaia scevra di critiche – si istituirebbe *in primis* un giudice speciale nuovo contrariamente a quanto previsto ai sensi del combinato disposto di cui all'art. 102 Cost. e 6 disp. att. del c.c. – ciò consentirebbe di ricondurre ad un solo giudice, quello tributario, la devoluzione di tutte le controversie riguardanti non soltanto l'*an* ed il *quantum* dell'obbligazione tributaria ma anche i diritti soggettivi eventualmente lesi nel procedimento tributario.

⁴⁴² Ed invero, sebbene appaia superfluo ribadirlo, è proprio la presenza di tale articolo che esclude la possibilità di configurare un processo di mero accertamento in materia tributaria. Altrimenti non sarebbe necessaria una elencazione tassativa (nei termini in cui si è detto al precedente par. 2 del presente Capitolo) di atti impugnabili, non sarebbe sanzionato con l'inammissibilità il ricorso che non contiene l'indicazione dell'atto impugnato, che ometta di indicare i vizi dell'atto ovvero che non rispetti i termini di decadenza dell'atto medesimo. Cfr., G. INGRAO, *La valutazione del comportamento delle pareti nel processo tributario*, cit., 47.

CAPITOLO IV

LA TUTELA DEL CONTRIBUENTE AVVERSO LE ILLEGITTIMITÀ ISTRUTTORIE.

SOMMARIO: 1. Premessa. La tutela differita delle illegittimità istruttorie. – 2. La tutela differita delle illegittimità istruttorie davanti al giudice tributario. L'inadeguatezza di tale tipo di tutela. – 2.1. La tutela risarcitoria delle illegittimità istruttorie davanti al giudice ordinario. – 3. La tutela immediata delle illegittimità istruttorie. Le posizioni della dottrina e della giurisprudenza – 3.1. Il giudice ordinario quale giudice competente a riconoscere una tutela immediata e diretta al contribuente. – 3.2 La competenza giurisdizionale del giudice amministrativo in materia di indagini tributarie. Il contrasto tra dottrina e giurisprudenza. – 4. Il ruolo del Garante del contribuente. – 5. Osservazioni conclusive.

1. PREMESSA. LA TUTELA DIFFERITA DELLE ILLEGITTIMITÀ ISTRUTTORIE.

Se, come si è detto, il nostro ordinamento non prevede un autonomo sistema di tutela immediata per gli atti istruttori tributari illegittimi⁴⁴³ (profilo che peraltro espone l'ordinamento a forti critiche a livello europeo⁴⁴⁴), occorre domandarsi se, diversamente, sul piano processuale, sia

⁴⁴³ Atteso che: l'autorizzazione all'ingresso nel domicilio, ad esempio, ovvero al superamento del segreto professionale, come nel caso che ci occupa, è di competenza non di un giudice, ma del pubblico ministero (che è comunque assistito da prerogative di relativa indipendenza dalle norme dell'Ordinamento Giudiziario); non è prevista, almeno non espressamente, alcuna forma di impugnazione della autorizzazione, neppure in sede di legittimità; non è prevista alcuna specifica forma di vigilanza o collegamento tra il P.M. autorizzante e lo svolgimento della verifica fiscale (ove essa non avvenga nell'ambito di indagini penali). Sul punto, si veda anche, diffusamente, A. MARCHESELLI, *Il giusto processo tributario europeo: efficienza e giustizia nel diritto finanziario d'Europa*, Vicalvi, 2016, 74.

⁴⁴⁴ Rileva in tal senso A. MARCHESELLI, *Le garanzie del professionista nell'istruttoria tributaria: dalla tutela differita alla tutela inibitoria*, cit., 1020 che il sistema italiano si presenta esposto a possibilità di censura in quanto non prevede garanzie adeguate agli *standard* stabiliti dalla Corte Europea dei diritti dell'Uomo. Tanto che, la mancanza di tutela nell'ordinamento francese è stata giudicata *lesiva degli obblighi internazionali degli Stati del Consiglio di Europa*. La Corte Europea dei Diritti dell'Uomo ha infatti ritenuto illegittimo l'ordinamento francese, nella parte in cui subordinava ad autorizzazione di un giudice gli atti istruttori invasivi della sfera privata del contribuente poiché: a) in quell'ordinamento manca una adeguata tutela avverso il provvedimento che autorizza l'ingresso della Finanza nella sfera privata del contribuente ove tale autorizzazione non è impugnabile nel merito e nel contraddittorio tra le parti e non è prevista una inibitoria; b) tale tutela non può essere surrogata dal fatto che l'autorizzazione è di fonte giudiziale ove davanti a questo giudice non sia previsto il previo contraddittorio; c) tali carenze non sono surrogabili dai controlli successivi visto che quello inerente alla impugnazione degli atti di accertamento conseguenti è solo eventuale (non azionabile nel caso in cui alle verifiche non seguano atti formali) e insufficiente è altresì la tutela offerta dalla eventuale azione di risarcimento del danno successivamente esperibile, atteso che essa consegue alle eventuali violazioni commesse dagli operanti l'accesso, più che non la lesione conseguente a una

riconosciuta al contribuente un'effettiva tutela ai diritti soggettivi lesi in fase istruttoria.

Si impone così, sul piano processuale, una alternativa.

La prima possibilità potrebbe essere ricorrere, soluzione che presenta diverse criticità⁴⁴⁵, alla giurisdizione del giudice tributario, valorizzando la funzionalizzazione tributaria dell'istruttoria (profilo per il quale il giudice tributario potrebbe avere, teoricamente, maggiore sensibilità)⁴⁴⁶. Ma, le illegittimità commesse durante una verifica fiscale illegittima violano anzitutto i diritti soggettivi del contribuente (come ad esempio quello dell'inviolabilità domiciliare) e, solo successivamente ed eventualmente con l'emissione dell'atto impositivo, i diritti patrimoniali dello stesso ⁴⁴⁷. Con la conseguenza che, la contestazione di tali violazioni in sede di processo tributario non troverebbe riscontro atteso che il giudizio tributario, come più volte evidenziato, riguarda la corretta definizione della pretesa patrimoniale.

Ragione per la quale, trattandosi di diritti soggettivi, la soluzione andrebbe trovata davanti ad altro giudice.

Per cui, ricorrendo alle regole generali del riparto della giurisdizione, questo giudice non potrebbe che essere il giudice ordinario, il giudice naturale in materia di diritti soggettivi⁴⁴⁸.

autorizzazione all'accesso illegittima. Così, CEDU, 21 febbraio 2008, n. 18497/03, Ravon e a. c. Francia. Si veda anche S. MULEO, *L'applicazione dell'art. 6 CEDU anche all'istruttoria tributaria a seguito della sentenza del 21 febbraio 2008 della Corte Europea dei Diritti dell'Uomo nel caso «Ravon e altri c. Francia» e le ricadute sullo schema processuale vigente*, in *Riv. dir. trib.*, 2008, IV, 198 ss.

⁴⁴⁵ Si anticipa che tale soluzione espone ad una serie di censure; prima fra tutte, a livello costituzionale, il divieto di istituire nuovi giudici speciali (cfr., Corte cost., 14 marzo 2008, n. 68 e 14 maggio 2008, n. 130).

⁴⁴⁶ Cfr. M. BASILAVECCHIA, *Funzione impositiva e forme di tutela*, cit., 23 e ss. e, in particolare sugli atti istruttori, 215 ss.

Rileva A. MARCHESELLI, *Le garanzie del professionista nell'istruttoria tributaria: dalla tutela differita alla tutela inibitoria*, cit., 1020 che se non si trattasse di materia tributaria, sarebbe da escludersi la possibile attribuzione della giurisdizione alle Commissioni tributarie, pena la violazione dell'art. 102 Cost.

⁴⁴⁷ A ciò si aggiunga che, la Corte Europea ha posto sul carattere non tributario delle controversie sulla legittimità degli accessi e degli atti istruttori (lesivi di diritti civili degli interessati e non di interessi tributari) particolare enfasi. Cfr., CEDU, 21 febbraio 2008, n. 18497/03, Ravon e a. c. Francia.

⁴⁴⁸ Cfr., A. MARCHESELLI, *Le garanzie del professionista nell'istruttoria tributaria: dalla tutela differita alla tutela inibitoria*, cit., 1020 il quale rileva che l'organo sistematicamente

Tali riflessioni non sembrano essere condivise, come meglio si approfondirà *infra*, dal diritto vivente. La giurisprudenza⁴⁴⁹ assume infatti una posizione distonica rispetto alle osservazioni sopra proposte ritenendo sussistente la sola giurisdizione tributaria sull'assunto che gli accessi e le iniziative della cui legittimità si discute sono pur sempre finalizzate all'accertamento tributario e dunque, riconducibili ad una lite di natura tributaria. In altri termini, la giurisprudenza fa discendere la giurisdizione del giudice tributario in materia di illegittimità istruttorie dal *fine* che il procedimento persegue senza tenendo conto però del *tipo* di diritto in essere.

Alla luce di tali preliminari considerazioni, è possibile effettuare due considerazioni.

Le illegittimità compiute nella fase istruttoria, come ad esempio, l'accesso senza autorizzazione presso il domicilio del contribuente, trovano tutela nella fase processuale ma, nella misura in cui, come dedotto al par. 4.1. del Capitolo II, il corredo probatorio acquisito durante la verifica fiscale non potrà essere utilizzato (secondo il principio dell'inutilizzabilità delle prove illegittimamente o illecitamente acquisite) per fondare la successiva pretesa impositiva dell'Amministrazione finanziaria.

Tale tipo di conseguenza, come più volte sottolineato, non tutela affatto le posizioni giuridiche soggettive del contribuente il quale, a seguito di un accesso illegittimo presso la propria abitazione, ha subito un'evidente violazione del proprio diritto costituzionale all'inviolabilità del domicilio. Da qui, la ricerca del giudice giurisdizionalmente competente a tutelare tali posizioni giuridiche nei termini in cui si è detto poc'anzi.

Ricerca che, in assenza di un intervento normativo *ad hoc* che risolva le questioni di giurisdizione sopra poste, appare certamente complessa.

Tanto che, sulla base del diritto vigente, lo strumento che appare più vicino ad assicurare una qualche forma di tutela al contribuente (ben lungi tuttavia dall'assicurare una tutela anche solo vagamente efficace)

più acconcio potrebbe essere allora o il giudice per le indagini preliminari (quale giudice delle libertà) o, forse più correttamente, in assenza di disciplina espressa, il giudice civile (quale giudice dei diritti civili).

⁴⁴⁹ Cfr., Cass., sez. un., 7 maggio 2010, n. 11082

sembrerebbe, come meglio si evidenzierà nel proseguo, il ricorso ex art. 700 c.p.c. rivolto al giudice civile.

2. LA TUTELA DIFFERITA DELLE ILLEGITTIMITÀ ISTRUTTORIE DAVANTI AL GIUDICE TRIBUTARIO. L'INADEGUATEZZA DI TALE TIPO DI TUTELA.

Come più volte evidenziato nel corso della presente trattazione, il contribuente che si trovi a subire un'attività istruttoria illegittima da parte dell'Amministrazione finanziaria non ha a disposizione alcuno strumento di difesa immediata⁴⁵⁰.

La problematica affonda le sue radici nell'ormai nota disposizione di cui all'art. 19 D.Lgs. n. 546 del 1992 la quale, nell'annoverare gli atti impugnabili davanti al giudice tributario, non cita gli atti istruttori, così delineando per il contribuente la sola prospettiva di una tutela meramente eventuale (nessun rimedio spetterebbe al contribuente qualora l'ufficio non emettesse alcun atto impositivo) e necessariamente "differita" davanti al giudice tributario⁴⁵¹.

Ma, ancora una volta, il giudizio avanti alle Commissioni tributarie ha ad oggetto solo la pretesa del singolo contribuente a pagare le imposte e le relative sanzioni ed interessi in misura non superiore a quella dovuta ma rispondente all'effettiva capacità contributiva manifestata. Detto giudizio, infatti, non tutela anche quei diritti di natura non patrimoniale pregiudicati dall'attività ispettiva che non hanno riflesso sull'ammontare del debito d'imposta⁴⁵².

E' dunque evidente che la tutela che il contribuente otterrebbe mediante l'impugnazione del successivo avviso di accertamento non può che definirsi incompleta – poiché le lesioni della sua sfera personale (come il diritto alla riservatezza e/o all'inviolabilità del domicilio) rimarrebbero senza tutela alcuna anche se il successivo avviso di accertamento venisse annullato dal

⁴⁵⁰ Sul punto, per approfondimenti, si rimanda al successivo par. 3 del presente Capitolo.

⁴⁵¹ Cfr., *ex multis*, Cass., SS.UU., 7 maggio 2010, n. 11082.

⁴⁵² Cfr. A.R. CIARCIA, *La tutela del contribuente sottoposto a verifiche fiscali*, cit., 10010. Cfr. anche, S. STUFANO, *La tutela del contribuente nelle indagini tributarie*, cit., 14 il quale evidenzia come "l'annullamento dell'atto non costituisca un rimedio pertinente al tipo di violazione lamentata"

giudice tributario competente - ed insufficiente⁴⁵³ laddove, nonostante siano state commesse violazioni in sede istruttoria, l'accertamento trovi comunque il proprio fondamento su informazioni o prove legittimamente acquisite⁴⁵⁴.

Nonostante tali considerazioni e la costante ricerca da parte della dottrina di altre forme di tutela più efficaci, la giurisprudenza di legittimità e le Commissioni tributarie hanno tenacemente ribadito la possibilità di impugnare l'atto istruttorio illegittimo solo mediante ricorso al giudice tributario avverso il successivo avviso di accertamento⁴⁵⁵. Il "diritto

⁴⁵³ In tal senso, M. BASILAVECCHIA, *Funzione impositiva e forme di tutela. Lezioni sul processo tributario*, sottolinea che ove si giudichi insufficiente tale tipo di tutela differita – come peraltro avallato anche dalla Corte europea dei diritti dell'Uomo (cfr. CEDU, 21 febbraio 2008, n. 18497, *Ravon*) si deve necessariamente ammettere che l'ordinamento riconosca ed assicuri reazioni e controlli immediati anche su attività "intermedie" del procedimento tributario. E l'impossibilità di assicurarli con l'intervento del giudice tributario non può che assumere il significato di esprimere una estraneità delle situazioni soggettive coinvolte rispetto a quelle considerate contrapposte ed immanente all'esercizio della funzione impositiva.

⁴⁵⁴ Cfr., A. MOSCATELLI, *Discrezionalità dell'accertamento tributario e tutela del contribuente*, in *Rass. trib.*, 1997, 1107.

⁴⁵⁵ Le ragioni a fondamento di tale tesi sono riprodotte nella sentenza Cass., SS.UU., 7 maggio 2010, n. 11082 che di seguito, brevemente, si riportano. i) nella vigente disciplina del processo tributario la tutela giurisdizionale dei contribuenti è affidata in esclusiva alla giurisdizione delle Commissioni tributarie (cfr. Cass., SS.UU., 12 marzo 2001, n. 103); (ii) tale esclusività non è suscettibile di venir meno in presenza di situazioni di carenza di un provvedimento impugnabile e, quindi, di impossibilità di proporre contro tale provvedimento quel reclamo che costituisce il veicolo di accesso, ineludibile, a detta giurisdizione, poiché siffatte situazioni incidono unicamente sull'accoglibilità della domanda, ossia sul merito, valutabile esclusivamente dal giudice avente competenza giurisdizionale sulla stessa, e non sulla giurisdizione di detto giudice (Cass., SS.UU., 13 novembre 1997, n. 11211); (iii) siffatta estensione della giurisdizione tributaria, diffusa anche al controllo di regolarità formale e sostanziale di tutte le fasi del procedimento tributario, evidenzia l'applicabilità anche agli atti fiscali «istruttori» del principio della non autonoma ed immediata impugnabilità, in quanto aventi appunto carattere endoprocedimentale; (iv) per quanto attiene alla problematica della riconducibilità dell'atto impugnato alle categorie indicate dall'art. 19 del d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, secondo una consolidata giurisprudenza (Cass., sez. un. civ., 7 maggio 2010, n. 11082) ciò attiene non alla giurisdizione ma al (diverso) tema della proponibilità della domanda; a tale riguardo, la verifica dell'impugnabilità dell'atto in contestazione spetta al giudice tributario, fermo restando che la mancata inclusione del medesimo nel catalogo contenuto in detto articolo comporterebbe una lacuna di tutela giurisdizionale in violazione degli artt. 24 e 123 Cost.; (v) l'incidenza dell'attività amministrativa su posizioni soggettive (inviolabilità del domicilio, verifica di documenti secretati, ecc.) integra – in ipotesi di illegittimità della suddetta attività – non già la lesione di un interesse legittimo, ma di un vero e proprio diritto soggettivo; (vi) l'ipotizzabile esito negativo dell'attività di accertamento compiuto in

vivente” ha cioè accolto la possibilità di garantire, avverso i vizi dell’istruttoria, una difesa di tipo esclusivamente mediata.

La possibilità di ricorrere ad altra giurisdizione si è paventata solo quando, come rilevato dalla più recente giurisprudenza, l’attività di verifica non sfoci in un atto impositivo ovvero quando tale provvedimento non sia impugnato. Solo in tale circostanza la giurisprudenza assicura una tutela giurisdizionale dinanzi al giudice ordinario, con la possibilità, ricorrendone i presupposti, di agire anche in via cautelare⁴⁵⁶.

Benché si riconosca a tale orientamento giurisprudenziale il pregio di voler ricondurre sotto un’unica e sola giurisdizione tutte le controversie di natura tributaria (che riguardino sia i diritti patrimoniali direttamente ricollegabili alla pretesa fiscale avanzata che quelli non patrimoniali slegati da essa), tale interpretazione sconta, a parere della scrivente, un non adeguato approfondimento del tema⁴⁵⁷.

Ed invero, nella ricostruzione della dottrina, che si condivide, la situazione nella quale si viene a trovare il contribuente, leso nei suoi diritti personalissimi ed inviolabili da una verifica fiscale condotta illegittimamente, è assai più complessa.

Ponendo il caso che, a seguito della suddetta verifica, l’atto impositivo sia stato emesso⁴⁵⁸, il contribuente impugnando detto atto dinanzi alle competenti Commissioni tributarie, ha la (sola) possibilità di vedere tutelato il proprio diritto ad una corretta partecipazione alle spese pubbliche ma non anche, come più volte evidenziato, i diritti lesi nella fase istruttoria.

forza di provvedimento ritenuto illegittimo porta la valutazione di quest’ultimo nell’orbita giurisdizionale del giudice ordinario e non di quello amministrativo.

⁴⁵⁶ Cfr. Cass. SS.UU., 2 maggio 2016, n. 8587.

⁴⁵⁷ Ed invero, nonostante una tendenza espansiva, ciò non ha trasformato la giurisdizione tributaria in una giurisdizione piena che accorpi la tutela di tutte le situazioni soggettive coinvolte nell’attuazione del tributo. Così, G. TABET, *Una giurisdizione speciale alla ricerca della propria identità*, cit., 26. In una prospettiva *de iure condendo*, A. FANTOZZI, *Nuove forme di tutela delle situazioni soggettive nelle esperienze processuali*, cit., 196 ss.

⁴⁵⁸ *Quid iuris* invece quando nessun atto impositivo viene emesso a seguito di una verifica fiscale illegittima? Si rimanda in tal senso a quanto verrà esplicitato nel successivo par. 3

Si crea in questo modo un evidente *vulnus* nella tutela del contribuente; al quale si potrebbe tuttavia sopperire ricorrendo al giudice ordinario per la tutela risarcitoria dei danni subiti (di cui si parlerà nel prossimo paragrafo).

2.1. LA TUTELA RISARCITORIA DELLE ILLEGITTIMITÀ ISTRUTTORIE DAVANTI AL GIUDICE ORDINARIO.

Come oramai noto, il contribuente, a fronte dell'esercizio dei poteri istruttori, gode di una posizione generale di diritto soggettivo.

Se tale assunto porta agevolmente ad affermare (come si vedrà al successivo par. 3) che, in assenza di un atto amministrativo, la giurisdizione designata alla tutela del contribuente non può che essere quella del giudice ordinario⁴⁵⁹ lo stesso non può dirsi qualora l'atto impositivo esista⁴⁶⁰.

Le incertezze sul punto (di natura eminentemente giurisprudenziale) sorgono per i motivi oramai noti: la protezione riconosciuta al contribuente in sede di giudizio tributario avverso il provvedimento amministrativo definitivo, che si concretizza nell'ammissione dell'inutilizzabilità delle prove irritualmente acquisite, è assolutamente sufficiente⁴⁶¹.

È chiaro che tale impostazione, come più volte evidenziato, mostra notevoli criticità⁴⁶².

Le illegittimità istruttorie ledono più posizioni giuridiche del contribuente. Come ad esempio, nell'ipotesi spesso proposta di un accesso presso il domicilio del contribuente in assenza di un'autorizzazione giudiziale, gli interessi del contribuente violati sono certamente due: l'interesse alla legittimità dell'accertamento e l'interesse all'effettiva garanzia del diritto costituzionale all'inviolabilità del domicilio.

⁴⁵⁹ Così, fra tutti, R. MICELI, *L'attività istruttoria tributaria*, in AA.Vv., *Diritto tributario*, cit., 667.

⁴⁶⁰ Cfr., Cass., SS.UU., 16 marzo 2009, n. 6315.

⁴⁶¹ Cfr., Cass., SS.UU., 16 marzo 2009, n. 6315; Cass., SS.UU., 7 maggio 2010, n. 1108.

⁴⁶² Per individuare il giudice dotato di giurisdizione si deve attendere l'eventuale emanazione di un avviso di accertamento, con il che la tutela si allontana di molto dal momento della lesione. Bisogna poi notare che il rimedio configurato resta quello demolitorio o risarcitorio, senza lasciare spazio ad una vera tutela inibitoria. Così, E. MARELLO, *Segreto professionale e segreto difensivo nell'accertamento tributario*, in *Rass. trib.*, 2011, n. 2, 280 ss.

Mentre il primo interesse può effettivamente essere tutelato tramite un'azione di annullamento successiva, diretta a rimuovere gli effetti dell'atto di imposizione (l'unico atto idoneo a ledere la sfera patrimoniale del contribuente) e la tutela differita non sembra inadeguata, diversa è la prospettiva da assumere in relazione al secondo interesse.

Ed invero, l'interesse del contribuente all'effettiva garanzia e protezione del proprio all'inviolabilità del domicilio non ha carattere tributario; l'indebita compressione dello stesso persiste, infatti, anche se l'atto impugnato viene successivamente annullato.

Il contribuente aspira e necessita dunque di una tutela inibitoria e risarcitoria, talora immediata ed indipendente dall'esito della verifica, che in tale prospettiva, non può certo rinvenirsi nel giudice tributario.

Le azioni inibitorie e di risarcimento sono del tutto indipendenti dalle vicende del procedimento tributario e pertanto, dovrebbero essere esperite immediatamente senza attendere il termine del procedimento di accertamento ovvero in via mediata.

Al più ci si potrebbe chiedere se, nell'ambito della giurisdizione tributaria, è possibile ravvisare una qualche forma di tutela risarcitoria del danno cagionato da un atto illegittimo emesso dall'Amministrazione finanziaria⁴⁶³.

⁴⁶³ La tematica del risarcimento del danno nel contenzioso tributario è un tema spinoso. La Corte di Cassazione si è più volte pronunciata in tema di risarcimento dei danni, stabilendo ogni volta la giurisdizione del giudice ordinario. In particolare, con la sentenza 4 gennaio 2007, n. 15, la Cassazione, a Sezioni Unite, ha affrontato la questione relativa al riparto di giurisdizione in tema di risarcimento dei danni stabilendo che *“come già affermato da queste Sezioni Unite in una fattispecie per più aspetti analoga alla presente, la cognizione della domanda di risarcimento danni, per comportamenti illeciti dell'Amministrazione finanziaria dello Stato, o di altri enti impositori, spetta all'Autorità giudiziaria ordinaria, non potendo tale controversia sussumersi in una delle fattispecie tipizzate, di cui all'art. 2 del D.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, rientrare nella giurisdizione esclusiva delle Commissioni tributarie”*.

Sebbene, la successiva ordinanza delle Sezioni Unite della Corte di Cassazione si sia espressa in senso differente, affermando che: *“le pretese risarcitorie, pur non rientrando nell'oggetto della giurisdizione tributaria ratione materiae, hanno uno stretto collegamento con l'atto impugnato, tale da ricondurle nella sfera di applicazione dell'art. 96 c.p.c., applicabile al processo tributario in forza del rinvio generale di cui all'art. 1, 2° comma, del d.lgs. n. 546 del 1992”*, con la sentenza n. 14506 del 10 giugno 2013, la Corte di Cassazione ha nuovamente stabilito che, nell'ipotesi di un comportamento asseritamente

Nella vigenza dell'attuale disposizione contenuta all'art. 2 D.Lgs. n. 546 del 1992, la risposta non può che essere negativa.

La Corte di Cassazione ha, peraltro, più volte ribadito e confermato il prevalente orientamento⁴⁶⁴ secondo il quale la cognizione della domanda di risarcimento danni per comportamenti illeciti dell'Amministrazione finanziaria (o di altri Enti impositori) è di competenza esclusiva dell'Autorità giudiziaria ordinaria non potendo certamente tale tipo di controversia rientrare nelle fattispecie attribuite alla giurisdizione delle Commissioni tributarie⁴⁶⁵.

In ultimo ciò che preme sottolineare è che le due forme di tutele (quella attinente all'interesse fiscale e quella relativa all'interesse civile) non sono tra loro alternative. Come rileva, infatti, la dottrina⁴⁶⁶ trattandosi di interessi concorrenti, interessati dalla medesima attività, si tratta invece di una tutela complementare ed eventualmente sincrona.

I soggetti lesi dall'atto illegittimo devono poter tutelare indipendentemente le diverse posizioni, civili e tributarie, lungo una sorta di "doppio binario", governato dall'autonomia delle reazioni e degli esiti⁴⁶⁷.

illecito, prospettato dal contribuente come causa del danno subito e del risarcimento da questi preteso, *l'indagine sulla legittimità di una tale condotta appartiene alle competenze del giudice ordinario, costituendo una mera questione pregiudiziale e non una causa di natura tributaria avente carattere pregiudiziale*".

⁴⁶⁴ Cfr., Cass, sent. 21 febbraio 2007, n. 4055; Cass., SS.UU., 31 luglio 2007, n. 16817; Cass., SS.UU., 29 aprile 2008, n. 10826.

⁴⁶⁵ In tal senso, A. AMATUCCI, *Principi e nozioni di diritto tributario*, cit., 432. L'Autore si domanda anche perché, in ragione di quanto evidenziato e della vigenza dell'art. 2 D.Lgs. n. 546 del 1992, le domande relative agli interessi ed al risarcimento danni da svalutazione economica appartengano alla cognizione delle Commissioni tributarie.

Evidenzia altresì G. TABET, *Una giurisdizione speciale alla ricerca della propria identità*, cit., 26 che "*con specifico riguardo all'azione risarcitoria, tale conclusione non mi sembra che possa essere revocata in dubbio, anche a volere guardare ai possibili nuovi scenari che si aprono, dopo la sentenza Ravon della Corte di Strasburgo, in ordine alla immediata giustiziabilità della lesione, perpetrata in sede di attività istruttoria dall'amministrazione finanziaria, dei diritti assoluti della persona garantiti dalla Convenzione europea dei diritti dell'uomo*".

Sul punto si veda, anche, P. ROSSI, *Il risarcimento del danno provocato al contribuente da atti illegittimi dell'amministrazione finanziaria*, in *Rass. trib.*, 2009, 6, 1591 ss.

⁴⁶⁶ Così, E. MARELLO, *Segreto professionale e segreto difensivo nell'accertamento tributario*, cit., 230.

⁴⁶⁷ L'autonomia negli esiti è insita nella diversità degli interessi tutelati: potremmo quindi ben avere una negazione dell'inibitoria e un successivo annullamento dell'avviso fondato

3. LA TUTELA IMMEDIATA DELLE ILLEGITTIMITÀ ISTRUTTORIE. LE POSIZIONI DELLA DOTTRINA E DELLA GIURISPRUDENZA.

Si affronta ora l'ipotesi in cui, ad una verifica fiscale illegittima, non segua l'emissione di alcun atto impositivo da parte dell'Amministrazione finanziaria; privando così il contribuente del mezzo per accedere alla tutela giurisdizionale dinanzi alle Commissioni tributarie.

Il tema dell'esperibilità o meno di rimedi giurisdizionali diretti ed immediati contro l'esercizio illegittimo dei poteri conoscitivi e di controllo dell'Amministrazione finanziaria che non si concretizzi nell'emissione di un atto definitivo, rappresenta forse una delle più spinose e dibattute delle questioni giuridiche.

Come rilevato in più occasioni nel corso della presente trattazione, le attività conoscitive e di controllo, a prescindere dalle eventuali e indirette conseguenze che le stesse possono avere nella sfera patrimoniale del contribuente (nel caso di successivi atti di accertamento e di irrogazione di sanzioni), hanno ancor prima una diretta e immediata incidenza su posizioni giuridiche diverse⁴⁶⁸.

E' proprio per la necessità di tutela di tali posizioni (come ad esempio, la libertà personale, la libertà di domicilio e di segretezza della corrispondenza, la libertà al segreto professionale, a quello bancario e finanziario, nonché, più in generale, al diritto alla riservatezza) che ricevono da parte dell'ordinamento un riconoscimento a vari e diversi livelli⁴⁶⁹, che si pone il problema dell'esperibilità di rimedi giurisdizionali diretti ed

su elementi che il giudice tributario ritiene raccolti *contra ius*; o al contrario un successo dell'azione inibitoria, accompagnato da un accertamento legittimo.

⁴⁶⁸ Cfr., G. VANZ, *Attività amministrativa di raccolta delle prove e tutela giurisdizionale delle libertà individuali*, in *Riv. dir. trib.*, 2012, I, n. 12, 1143.

⁴⁶⁹ A cominciare dalle disposizioni di rango costituzionale (come gli artt. 13, 14 e 15 Cost.) e di diritto internazionale e comunitario (come l'art. 8 della Convenzione europea per la salvaguardia dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali, che ha trovato riconoscimento anche nell'art. 6 del Trattato sull'Unione europea, quale riformulato a seguito dell'entrata in vigore, il 1° dicembre 2009, del Trattato di Lisbona) fino ad arrivare alle disposizioni contenute nello Statuto dei diritti del contribuente all'art. 12 e, nella specifica normativa dedicata all'esercizio dei poteri istruttori, ossia agli artt. 52 D.P.R. n. 633 del 1972 (relativo all'Iva e disciplinante i poteri e i doveri che i funzionari posseggono durante la verifica) applicabile alle imposte dirette grazie al rinvio contenuto nell'art. 33, comma 1, D.P.R. n. 600 1973.

immediati contro l'illegittimo o illecito esercizio dei poteri conoscitivi e di controllo da parte dell'Amministrazione finanziaria.

Sebbene, come già rilevato⁴⁷⁰, alcuna pretesa impositiva possa dirsi definita in un atto endoprocedimentale è pur vero che, l'esercizio dei poteri istruttori da parte dell'Autorità amministrativa competente coinvolge una serie di posizioni giuridiche del contribuente riconducibili alla *facies* del diritto soggettivo non degradabile⁴⁷¹ che meritano di essere tutelate, ove ritenute violate, già in via immediata⁴⁷².

Tant'è vero che, il riconoscimento di una mera tutela giurisdizionale "differita" delle posizioni giuridiche soggettive lese del contribuente, dinnanzi al giudice tributario, se trova ampi consensi nella giurisprudenza di legittimità^{473 474}, risulta per la dottrina maggioritaria assolutamente

⁴⁷⁰ Si veda il par. 2.2.1. del Capitolo III.

⁴⁷¹ Sul punto, si veda, *ex multis*, Cass., SS. UU., 16 marzo 2009, n. 6315.

⁴⁷² Specifica in tal senso, R. LUNELLI, *La tutela del contribuente di fronte agli atti istruttori del procedimento di accertamento illegittimi*, cit., 495 che, le posizioni giuridiche pregiudicate da atti istruttori illegittimi hanno natura non di interessi legittimi ma di diritti soggettivi dal momento che le norme che disciplinano l'attività di verifica sono preordinate alla tutela di libertà individuali costituzionalmente garantite (inviolabilità del domicilio, esercizio dell'attività economica privata, segreto professionale, integrità della corrispondenza, ecc.) e le condizioni fissate dalla disciplina sui controlli fiscali per la temporanea limitazione di quelle libertà non sono idonee a modificare la originaria consistenza di diritto soggettivo delle stesse. Nel caso di attività di accertamento compiuta in forza di ordini di impulso ritenuti illegittimi dal contribuente, ad essere inciso sarebbe il diritto soggettivo di quest'ultimo a non subire, al di fuori dei casi codificati, verifiche fiscali (con tutte le limitazioni alle libertà personali che ne derivano).

⁴⁷³ Da ultimo, si veda, Cass., SS.UU., 6 maggio 2016, n. 8587. Antecedente storico di quest'ultima, è senz'altro, Cass., SS.UU., 7 maggio 2010, n. 11082, con la quale la Suprema Corte ha confermato la sentenza del Consiglio di Stato, sez. IV, 5 dicembre 2008, n. 6045, declinatoria della giurisdizione del giudice amministrativo e a sua volta confermativa di identica decisione assunta dal Tar Lombardia (sez. IV, 5 febbraio 2008, n. 261), a seguito di diretta e immediata impugnazione dell'autorizzazione del procuratore della Repubblica. Così anche, Cass., SS.UU., 16 marzo 2009, n. 6315, con la quale la Suprema Corte ha confermato la sentenza del Consiglio di Stato, sez. IV, 26 maggio 2006, n. 3199, declinatoria della giurisdizione del giudice amministrativo e a sua volta confermativa di identica decisione assunta dal Tar Campania (sez. I, 9 marzo 2004, n. 2806), a seguito di diretta e immediata impugnazione dell'ordine di accesso mirato emesso dal capo dell'ufficio operante, precisando che: "il giudice tributario è tenuto ad annullare l'atto finale (ad es. l'avviso di accertamento), anche se privo di vizio, quando sia illegittimo l'atto istruttorio antecedente"; Cass. SS.UU., 8 agosto 1990, n. 8062

⁴⁷⁴ Entro questo schema, la giurisprudenza si è mostrata ampia nel riconoscere l'impugnabilità (*rectius* la sanzionabilità dell'avviso di accertamento per illegittimità) di qualunque atto che sia prodromico all'emissione dell'accertamento medesimo. Ed invero, è

inappagante⁴⁷⁵. Dovrebbero, infatti, secondo questa corrente di pensiero, ritenersi sempre esperibili, a tutela delle posizioni giuridiche soggettive del contribuente, forme di tutela dirette ed immediate che facciano cessare l'attività lesiva⁴⁷⁶.

Ed invero, la dottrina maggioritaria⁴⁷⁷ - pur escludendo anch'essa, sulla base del dato normativo, la possibilità di impugnare gli atti

stata ritenuta la sindacabilità: dei provvedimenti emessi dal Procuratore della Repubblica ex art. 33, D.P.R. n. 600 del 1973 e art. 52, 2° comma, D.P.R. n. 633 del 1972 (cfr., Cass. nn. 20253/2005; 19837/2005; 19690/2004; 15230/2001; 8344/2001); del preventivo invito al pagamento ex art. 60, 6° comma, D.P.R. n. 633 del 1972 (Cass. nn. 8859/2006; 10179/2008); dell'invito ex art. 51, 2° comma, n. 2, d.P.R. n. 633 del 1972, per fornire dati, notizie e chiarimenti in ordine alle operazioni annotate nei conti bancari (Cass. n. 6232/2003).

⁴⁷⁵ Si vedano a tal proposito: B. SANTAMARIA, *Attività ispettiva e tutela del contribuente*, in *Dir. prat. trib.*, 1981, II, 968; F. MOSCHETTI, *Avviso di accertamento tributario e garanzie del cittadino*, cit., 1918.

⁴⁷⁶ Cfr., G. MELIS, *Lezioni di diritto tributario*, cit., 291.

Come più volte evidenziato nel corso della presente trattazione, infatti, già prima dell'eventuale adozione dell'atto impositivo, il contribuente vanta una posizione giuridica sostanziale di diritto soggettivo e, pertanto, di fronte ad una verifica fiscale illegittima, il privato dovrebbe godere di una tutela immediata finalizzata alla sospensione dell'attività, alla inutilizzabilità del materiale probatorio acquisito e quindi, all'impossibilità di utilizzo gli elementi illegittimamente raccolti per fini impositivo.

⁴⁷⁷ Cfr., *ex multis*, F. V. ALBERTINI, *Considerazioni sulla diretta impugnabilità degli atti autorizzativi della deroga al segreto bancario*, in *Riv. dir. fin.*, 2001, 711; V. FICARI, *Utilizzazione e trasmissione dei dati bancari e segreto bancario ed accertamento tributario*, in *Riv. dir. trib.*, 1992, 855 ss.; S. STUFANO, *La tutela del contribuente nelle indagini tributarie*, Milano, 2015, 68 ss. Coerentemente con questa posizione si veda anche R. SCHIAVOLIN, *Indagini fiscali e tutela giurisdizionale anteriore al processo tributario*, in *Riv. dir. fin.*, 1991, II, 34 ss. il quale evidenzia la pregnanza dei diritti e degli interessi sui quali è in grado di incidere l'istruttoria; posizioni tutelate anche a livello costituzionale come l'inviolabilità del domicilio, la riservatezza ecc. Proprio a fronte di queste esigenze l'A. afferma che "esiste anche a fronte di queste attività un bisogno di tutela giurisdizionale; ma a soddisfarlo non è sufficiente la sola tutela offerta dal processo tributario di fronte alle Commissioni. Questo giudizio infatti, riguardando le controversie relative all'imposta protegge gli interessi del cittadino in quanto contribuente, ossia in definitiva la sua pretesa di pagare imposte e sanzioni non superiori a quelle dovute. Esso è dunque palesemente inidoneo a tutelare gli interessi, patrimoniali o non patrimoniali, direttamente pregiudicati dall'attività ispettiva, visto che l'illegittimità di essa può venire in considerazione soltanto se viene successivamente emanato un atto impugnabile, ed in ogni caso si riflette soltanto sull'ammontare del debito d'imposta, lasciando intatto il pregiudizio agli altri interessi sui quali abbia inciso questa attività".

A favore della tesi dell'impugnabilità diretta ed immediata degli atti istruttori del procedimento tributario è efficacemente sostenuta anche da S. LA ROSA, *Principi di diritto tributario*, Torino, 2006, 324 ss.

preparatori⁴⁷⁸ - ribadisce strenuamente l'insufficienza, della sola tutela differita che non appare soddisfacente nei confronti di quelle lesioni che esulano dalla sfera meramente patrimoniale del contribuente⁴⁷⁹.

A prescindere dalle eventuali e indirette conseguenze che si possono avere nella sfera patrimoniale del soggetto accertato, l'attività ispettiva impatta in maniera diretta ed immediata, su posizioni giuridiche diverse, riconducibili alla sfera delle libertà individuali.

Ragion per cui, deve escludersi che la tutela della libertà individuali possa dirsi adeguatamente realizzata esclusivamente mediante azioni di tipo risarcitorio.

Una tale forma di tutela attiene, infatti, alla sfera patrimoniale del contribuente (o eventualmente del terzo) e si pone in chiave accessoria e sussidiaria rispetto al bene giuridico primario da garantire, ossia il complesso delle libertà individuali. Libertà la cui rilevanza costituzionale richiede ed impone forme di tutela diretta ed immediata⁴⁸⁰.

In questa prospettiva, la tesi sostenuta da una parte della dottrina, e qui condivisa⁴⁸¹ circa l'autonomia procedimentale delle attività conoscitive e di controllo rispetto alla successiva e talora solo eventuale attività di

⁴⁷⁸ *Contra*, G. VANZ, *I poteri conoscitivi e di controllo dell'Amministrazione finanziaria*, cit., *passim*. Il quale, non a torto, evidenzia che, anche ove si accedesse ad una qualificazione degli atti conoscitivi e di controllo tributari, come atti interni al procedimento di imposizione, meramente strumentali e serventi rispetto al provvedimento di accertamento, essa non sarebbe comunque di per sé preclusiva di possibili forme di tutela giurisdizionale immediata. Infatti, se può convenirsi che gli atti conoscitivi e di controllo tributari non siano suscettibili di incidere sfavorevolmente nella sfera patrimoniale del contribuente (producendosi tale effetto solo con la notificazione dell'atto di accertamento), altrettanto non può dirsi con riguardo alle libertà individuali del cittadino che siano coinvolte nell'esercizio dei poteri conoscitivi tributari.

⁴⁷⁹ In tal senso, parte della dottrina, a tutela delle situazioni soggettive tributarie incise dall'esercizio illegittimo dell'attività di indagine fiscale, ricorre all'intervento del Garante del contribuente. Cfr., F. D'AYALA VALVA, *Il contribuente sottoposto a verifiche fiscali e l'intervento del garante*, in *Riv. dir. trib.*, 2003, 179; C. BUCCICO, *Tutela immediata contro atti istruttori tributari illegittimi*, in *Riv. Dir. Impresa*, 2018, n. 1, 1.

⁴⁸⁰ Così, G. VANZ, *Attività amministrativa di raccolta delle prove e tutela giurisdizionale delle libertà individuali*, cit., 1146.

⁴⁸¹ Si veda il par. 3.1. del Capitolo II.

accertamento sembra offrire un'adeguata risposta in tema di tutela immediata⁴⁸².

Nel momento in cui si riconosce l'autonomia procedimentale delle diverse attività ispettive (e quindi gli atti emessi nel corso della stessa) e si ammette che ciascuno atto istruttorio può costituire da sé un provvedimento finale, produttivo di effetti giuridici autonomi⁴⁸³, per ciò stesso si deve riconoscere una forma di tutela immediata contro l'illegittimo esercizio dei poteri ispettivi, in diretta applicazione degli artt. 24 e 113 Cost.⁴⁸⁴ (che

⁴⁸² Rileva in tal senso, P. MARONGIU, *L'Amministrazione fiscale fra poteri e responsabilità*, cit., 162 che il vero *discrimen* tra le due forme di tutela: immediata o mediata, va ricercato nella diversa concezione, rispettivamente autonoma o meno, dell'attività istruttorie. Ma si veda anche, S. LA ROSA, *Principi di diritto tributario*, cit., 274-277 e 293 ss.; G. FALSITTA, *Manuale di diritto tributario, Parte generale*, Padova, 2003, 334-335; I. MANZONI - G. VANZ, *Il diritto tributario. Profili teorici e sistematici*, cit., 259 ss.; F. GALLO, *L'istruttoria nel sistema tributario*, cit., 25 ss.

⁴⁸³ Cfr., L. FERLAZZO NATOLI, *La tutela del contraddittorio nel procedimento di accertamento*, in *Boll. trib.*, 2004, 60 ss. Anche secondo G. MELIS, *Lezioni di diritto tributario*, cit., 292 è assolutamente innegabile l'idoneità degli atti istruttori a ledere immediatamente diritti soggettivi che meritano di essere protetti in via anticipata indipendentemente dal fatto che sfocino o meno in atti di imposizione tributaria.

Soccorre in tal senso anche la recente giurisprudenza della Corte europea dei diritti dell'uomo che ha ammesso il diritto del contribuente ad un controllo giurisdizionale effettivo sulla regolarità della decisione che prescrive l'ispezione al fine di prevenire la continuazione ovvero, nell'ipotesi in cui essa si sia già conclusa, al fine di fornire al contribuente un opportuno rimedio (cfr., Corte EDU, 21 febbraio 2008, C-18497/20008, *Ravon*; Corte EDU 24 luglio 2008, C-18603/2003, *André C. Kandler C. Maschino*, concernente un'ipotesi di persona colpita dalla verifica, ma non interessata in seguito da atti di accertamento fiscale). Sulla scia di tale orientamento europeo, L. LOVECCHIO, *Atti istruttori illegittimi: è tempo di ammettere il principio della immediata ricorribilità*, in *Il fisco*, 2017, n. 38, 3607, afferma che: "I tempi sono maturi per un profondo ripensamento delle forme di tutela del contribuente avverso gli atti istruttori illegittimi. Alla luce della giurisprudenza della Corte EDU e, da ultimo, della CGE, in materia di corretta applicazione della disciplina sui diritti fondamentali del cittadino, la tesi della tutela differita non appare più sostenibile. Occorre dunque riconoscere il principio della immediata ricorribilità degli atti lesivi dei suddetti diritti, da parte del contribuente. Allo stato della giurisprudenza nazionale ed alla luce della normativa vigente sul processo tributario, sembra infine corretto radicare la relativa giurisdizione davanti al giudice ordinario".

⁴⁸⁴ In senso contrario, per quanto riguarda l'eccezionale idoneità degli atti istruttori a creare una lesione immediata alla sfera giuridica del contribuente sottoposto a verifica fiscale, si pone costante giurisprudenza di legittimità la quale respinge affermando che "gli artt. 24 e 113 della Costituzione non impongono una correlazione assoluta tra il sorgere del diritto e la sua azionabilità, la quale può essere differita ad un momento successivo ove ricorrano esigenze di ordine generale e superiori finalità di giustizia". Condizioni queste che la stessa

garantisce indistintamente la tutela giurisdizionale contro gli atti amministrativi)⁴⁸⁵.

Ed anche ove si volesse riconoscere all'attività conoscitiva e di controllo una funzione meramente strumentale a quella accertativa, tale concezione comunque non sembra escludere *tout court* il carattere autonomo dell'impugnabilità del provvedimento endoprocedimentale.

Ciò che determina l'impugnabilità di un atto istruttorio, infatti, non è tanto la sua qualificazione come autonomo rispetto al momento accertativo, ma la sua idoneità a ledere posizioni giuridicamente rilevanti, tali da riconoscere al contribuente la possibilità di agire direttamente e immediatamente per la tutela delle proprie libertà⁴⁸⁶.

In senso contrario, si pone la giurisprudenza di legittimità⁴⁸⁷.

Quest'ultima, infatti, in più occasioni, ha negato il riconoscimento di una tutela immediata contro atti illegittimi posti in essere nella fase istruttoria del procedimento impositivo sulla base della strumentalità delle attività d'indagine rispetto all'atto di accertamento.

giurisprudenza ravvisa nella esigenza di garantire la certezza e speditezza dell'accertamento della obbligazione tributaria. Cfr., Corte cost., sent. 23 novembre 1993, n. 406.

Si segnala poi, una parte della dottrina che individua nell'art. 2 Cost. la fonte normativa della tutela immediata. In questo senso, si veda, S. Stufano, *La tutela del contribuente nelle indagini tributarie*, cit., 60 ove afferma che: "Di conseguenza, ogni qualvolta l'agire altrui possa configurarsi come una violazione del generale dovere di astensione, la norma dell'art. 2 Cost. rappresenta sul piano tecnico-giuridico- lo strumento idoneo ad assicurare concretamente e immediatamente la tutela del soggetto leso".

⁴⁸⁵ Cfr., G. VANZ, *Attività amministrativa di raccolta delle prove e tutela giurisdizionale delle libertà individuali*, cit., 1147. Tesi sostenuta anche da, S. LA ROSA, *Principi di diritto tributario*, cit., *ad vocem*; F. GALLO, *L'istruttoria nel sistema tributario*, cit., *ad vocem*; G. FALSITTA, *Manuale di diritto tributario. Parte generale*, cit., *ad vocem*.

⁴⁸⁶ G. VANZ, *La tutela giurisdizionale diretta e immediata contro le attività di indagine dell'Agenzia delle Entrate, della Guardia di Finanza e degli Agenti della riscossione*, in *Atti del Convegno Sanremo*, 2001, 429 ss.

Evidenzia L. LOVECCHIO, *Atti istruttori illegittimi: è tempo di ammettere il principio della immediata ricorribilità*, cit., 3607, che i tempi sono maturi per un profondo ripensamento delle forme di tutela del contribuente avverso gli atti istruttori illegittimi. Alla luce della giurisprudenza della Corte EDU e, da ultimo, della CGE, in materia di corretta applicazione della disciplina sui diritti fondamentali del cittadino, la tesi della tutela differita non appare più sostenibile. Occorre dunque riconoscere il principio della immediata ricorribilità degli atti lesivi dei suddetti diritti, da parte del contribuente.

⁴⁸⁷ Cfr. la più datata Cass., sent. 19 marzo 1984, n. 1866 e Cass., SS.UU., 16 marzo 2009, n. 6315. Tra le sentenze della giustizia amministrativa, si veda Cons. Stato, 5 dicembre 2008, n. 6045.

Secondo tale orientamento, la tutela delle posizioni soggettive del privato sarebbe adeguatamente garantita dalla possibilità di impugnare dinanzi al giudice tributario, al quale spetta di tutelare totalmente la posizione del contribuente⁴⁸⁸, con l'impugnazione del successivo atto di accertamento⁴⁸⁹.

Tuttavia, si evidenzia che la giurisprudenza non sembra escludere *tout court* la possibilità di una tutela immediata e diretta del contribuente.

Tanto è vero che, la più recente giurisprudenza (ci si riferisce alla più volte citata sentenza della Corte di Cassazione, a Sezioni Unite, 2 maggio 2016 n. 8587) ha precisato che, qualora il procedimento di verifica fiscale non si sia concluso con un provvedimento tributario, ovvero tale provvedimento non sia stato impugnato dal contribuente in relazione all'atto procedimentale⁴⁹⁰: *“è assicurata la tutela giurisdizionale dinanzi al giudice ordinario, con la possibilità, ricorrendone i presupposti, di agire anche in via cautelare”*.

Pertanto, alla luce delle osservazioni fin qui svolte, si rileva la stringente necessità di riconoscere una tutela diretta ed immediata al contribuente che subisca una lesione o compressione dei propri diritti soggettivi durante l'esercizio dei poteri istruttori⁴⁹¹.

⁴⁸⁸ Addirittura, le Sezioni Unite della Corte di cassazione in Cass., SS.UU., 16 marzo 2009, n. 6315 sembrano implicitamente statuire che la lesione, in fase istruttoria, di diritti soggettivi (comunque resistenti all'azione illegittima dell'Amministrazione finanziaria) e a maggiore ragione di diritti costituzionalmente protetti potrebbe dare titolo per chiedere il risarcimento dei danni subiti, il quale può essere disposto anche dalle Commissioni Tributarie.

⁴⁸⁹ Peraltro, come già evidenziato, il carattere esclusivo della giurisdizione tributaria non dovrebbe intendersi nel senso che gli atti non autonomamente impugnabili siano devoluti in via residuale ad altri giudici. Cfr., Cass., SS.UU., 16 marzo 2009, n. 6315; Cass., sent. 22 giugno 2006, n. 240.

⁴⁹⁰ Secondo la giurisprudenza non vi sarebbe modo di individuare uno spazio onde professare la giurisdizione del giudice tributario in quanto mancherebbe, giusta la natura formalmente impugnatoria del giudizio, un atto che consenta l'accesso alla tutela. Di talché, sostiene la giurisprudenza, il contribuente dovrà dolersi della lesione dei suoi diritti solo ed esclusivamente dinanzi al giudice ordinario.

⁴⁹¹ Esigenza quest'ultima che viene avvertita in svariate ipotesi, come quando si intenda arrestare l'attività istruttoria illegittima *in itinere* con azioni inibitorie o cautelari allo scopo di evitare il prodursi o l'aggravarsi di un pregiudizio anche a diritti quali l'inviolabilità del domicilio, la segretezza della corrispondenza etc.

Ammessa, dunque, almeno in via di principio, tale tutela immediata è necessario affrontare due ulteriori questioni, strettamente connesse al tema in esame.

Anzitutto, quale sia il giudice competente ad assicurare tale tipo di tutela immediata. Più specificatamente se, in applicazione del principio di unità della tutela presso un unico giudice, tale tutela può essere richiesta al giudice tributario, giurisdizionalmente competente a trattare dell'illegittimità dell'eventuale e successivo atto impositivo, oppure, in applicazione del criterio ordinario di ripartizione della giurisdizione, trattandosi della tutela di diritti soggettivi, deve ritenersi giurisdizionalmente competente il solo giudice ordinario.

Secondariamente, quale sia il giudice da adire per inibire e/o arrestare la prosecuzione dell'illegittima esecuzione della verifica fiscale,⁴⁹²

Si tratta di due problematiche piuttosto complesse, sulle quali mancano, ad oggi, una coerente elaborazione dottrinale, nonché una significativa casistica giurisprudenziale.

3.1. IL GIUDICE ORDINARIO QUALE GIUDICE COMPETENTE A RICONOSCERE UNA TUTELA IMMEDIATA E DIRETTA AL CONTRIBUENTE.

Una volta riconosciuta agli atti dispositivi delle indagini tributarie (e delle conseguenti attività) la capacità di incidere sulle libertà individuali dei contribuenti (a prescindere dalla successiva ed eventuale emissione di atti di accertamento o di irrogazione di sanzioni), non può che riconoscersi il diritto del singolo alla tutela giurisdizionale immediata contro tali atti, salvo il problema di individuare quale sia il giudice competente ad assicurarla.

Non può certo ammettersi che, solo per il fatto che gli atti conoscitivi e di controllo tributario non rientrino nel novero degli atti autonomamente impugnabili dinanzi alle Commissioni tributarie, questi, se illegittimi, non ricevano tutela.

⁴⁹² L'esigenza di una tutela cautelare che garantisca le parti prima di giungere ad una pronuncia sul merito, quale strumento coesenziale alla funzione giurisdizionale, è oggi avvertita in ogni tipo di giudizio ed è tanto più sentita, quanto più lungo è il periodo che intercorre tra l'accesso alla giurisdizione e la concessione di una tutela definitiva. Così, N. ZANOTTI, *le misure cautelari tributarie: fattispecie di possibile abuso*, in *Dir. prat. trib.*, 2018, n. 2, 687.

Ma quid iuris?

Premesso che, in applicazione della disposizione contenuta all'art. 113 Cost.⁴⁹³ la tutela giurisdizionale del singolo deve essere garantita in ogni caso, senza limitazioni di sorta, contro gli atti della Pubblica amministrazione, per individuare il giudice giurisdizionalmente competente a tutelare i diritti o gli interessi lesi del contribuente in fase di verifica, si può ricorrere al normale criterio del riparto della giurisdizione⁴⁹⁴: in base al quale l'attribuzione all'uno o all'altro giudice del potere di conoscere delle controversie concernenti le attività conoscitive e di controllo dell'Amministrazione finanziaria dipende dalla posizione giuridica soggettiva concretamente lesa⁴⁹⁵.

⁴⁹³ L'art. 113 Cost. espressamente dispone al 1° comma che: *“Contro gli atti della pubblica amministrazione è sempre ammessa la tutela giurisdizionale dei diritti e degli interessi legittimi dinanzi agli organi di giurisdizione ordinaria o amministrativa”* ed aggiunge al 2° comma che: *“Tale tutela giurisdizionale non può essere esclusa o limitata a particolari mezzi di impugnazione o per determinate categorie”*.

⁴⁹⁴ Si rimanda al par. 2.1. del Capitolo III.

Evidenzia in tal senso, A. FANTOZZI, *Nuove forme di tutela delle situazioni soggettive nelle esperienze processuali: la prospettiva tributaria*, cit., 3, che, per quanto riguarda le situazioni soggettive sottoposte ai diversi tipi di giurisdizione, la Costituzione non definisce sul piano oggettuale la giurisdizione ordinaria, se non “a contrario” per il fatto di attribuire alla giurisdizione amministrativa in via generale gli interessi legittimi e in particolari materie indicate dalla legge anche i diritti soggettivi (art. 103, comma 1); essa indica invece le materie sottoposte alla giurisdizione della Corte dei conti e dei Tribunali militari (art. 103, commi 2 e 3). Pertanto, in questa prospettiva, il giudice ordinario è giudice generale in materia di diritti soggettivi mentre i giudici speciali esercitano una giurisdizione speciale in materia di interessi legittimi ovvero di situazioni soggettive specificate dalla legge.

⁴⁹⁵ Cfr., G. VANZ, *Attività amministrativa di raccolta delle prove e tutela giurisdizionale delle libertà individuali*, cit., 1147.

In senso contrario, la giurisprudenza (Cass. SS.UU. n. 6265 del 2006; Cass., sent. n. 20318 del 2006; Cass., sent. n. 1616 del 2007; Cass., sent. n. 7665 del 2016; Cass., sent. n. 11377 del 2016) è ferma nel trarne le seguenti conseguenze: il riparto giurisdizionale non si fonda sull'individuazione della posizione, di interesse legittimo ovvero di diritto soggettivo, vantata dal contribuente. Ciò, per almeno due ordini di ragioni: in primo luogo, l'art. 103 Cost. se da un lato individua il giudice amministrativo quale organo naturalmente preposto alla cura degli interessi legittimi, allo stesso tempo non ne professa l'esclusività. Sicché è ben possibile che, in determinate circostanze, la legge affidi al giudice tributario la cognizione su siffatte posizioni; ed in secondo luogo, la giurisdizione tributaria, soprattutto ad esito delle modifiche del 2001 apportate all'art. 2 D.Lgs. 546 del 1992, è divenuta a tutti gli effetti una giurisdizione esclusiva in cui è la natura del rapporto, tributario o meno, a comandare sulla giurisdizione a prescindere dalla qualificazione astratta della posizione fatta valere in giudizio; ii. il vero criterio discrezionale nelle situazioni dubbie deve essere individuato nella portata, generale o individuale, dell'atto impugnato.

Per comprendere quali sia il giudice giurisdizionalmente competente, è necessario stabilire se il soggetto oggetto delle indagini tributarie lamenti un'indebita interferenza nelle proprie libertà personali e sia quindi portatore di un diritto soggettivo ovvero in quali casi sia invece portatore di un interesse legittimo⁴⁹⁶.

Coerentemente con il ragionamento seguito fin qui, nel corso della presente trattazione, il giudice giurisdizionalmente competente a tutelare le posizioni giuridiche del contribuente dovrebbe essere il giudice tributario: quando, all'esito di una verifica fiscale illegittima, venga comunque emesso un atto impositivo rientrando nel 1° comma dell'art. 19 D.Lgs. n. 546 del 1992, ovvero nel giudice ordinario in tutti i casi in cui il procedimento di verifica fiscale non si sia concluso con un provvedimento tributario.

Più specificatamente, all'esercizio dei poteri conoscitivi e di controllo dell'Amministrazione finanziaria, il privato contrappone delle posizioni giuridiche di diritto soggettivo. Tali diritti soggettivi, al momento del concreto esercizio dell'attività istruttoria, si "comprimono" (per poi "riespandersi" al termine della verifica fiscale) senza mai degradare ad interessi legittimi⁴⁹⁷.

In base a questa logica va individuato il giudice competente a conoscere delle controversie che originano dall'esercizio dei poteri conoscitivi e di controllo tributari.

A fronte dell'esercizio dei poteri istruttori, il contribuente gode di una posizione di diritto soggettivo (in relazione al bene della vita che l'esercizio del potere comprime) non degradabile. Pertanto, va da sé che,

⁴⁹⁶ In tal senso, si veda anche M.T. MOSCATELLI, *Discrezionalità dell'accertamento tributario e tutela del contribuente*, cit., 1116. Come si avrà modo di evidenziare nel corso del par. 3 del presente Capitolo, non si ritiene che, nell'ambito dell'istruttoria tributaria il contribuente sia titolare di interessi legittimi. Ciò in ragione del fatto che non pare, almeno a parere della scrivente, possibile una qualsiasi forma di "degradazione" del diritto soggettivo ad interesse legittimo.

⁴⁹⁷ Per le ragioni lungamente espresse al par. 2 e ss. del Capitolo II.

In senso assolutamente contrario, G. VANZ, *Attività amministrativa di raccolta delle prove e tutela giurisdizionale delle libertà individuali*, cit., 1147 il quale rileva che solo nel caso in cui il provvedimento sia radicalmente nullo e quindi del tutto inidoneo, fin dall'origine, a produrre i suoi effetti la degradazione del diritto soggettivo a interesse legittimo non si realizza.

quando la lesione del diritto è generata da un atto amministrativo viziato e, nessun atto impositivo è stato emesso (e quindi manca lo strumento per accedere al giudizio tributario), la giurisdizione designata alla tutela del contribuente non potrà che esser quella del giudice ordinario⁴⁹⁸.

A tale conclusione perviene non soltanto la dottrina, da sempre a favore di una “*translatio iudicii*” dalle mani del giudice tributario a quelle del giudice ordinario, ma anche dalla giurisprudenza di legittimità che come evidenziato, di recente, ha riconosciuto al giudice civile la giurisdizione nelle controversie in materia di illegittimità istruttoria ove manchi l’atto impositivo finale⁴⁹⁹.

Pertanto, le azioni esperibili dal contribuente potranno essere, in via differita, quella risarcitoria *ex art. 2043 c.c.*⁵⁰⁰ al fine di ottenere, ove

⁴⁹⁸ Cfr., P. BORIA, *Diritto tributario*, cit., 411; R. MICELI, *L’attività istruttoria tributaria*, in AA.VV., *Diritto tributario*, cit., 668 ss.

⁴⁹⁹ Si veda M. BASILAVECCHIA, *Riservatezza e indagini fiscali: dalle norme alla prassi*, cit., 224 il quale accoglie favorevolmente lo spiraglio di tutela ammesso dalla sentenza in commento, ma auspica un rafforzamento degli strumenti di tutela offerti dal giudice tributario. “*De iure condendo, è certamente ipotizzabile che forme più incisive di tutela sull’istruttoria siano affidate anche al giudice tributario, coerentemente con la visione qui propugnata che individua la giurisdizione in tutte le controversie che originano dall’esercizio di poteri in materia tributaria, al di là della connessione con la determinazione del tributo in senso stretto*”.

⁵⁰⁰ Si precisa che, laddove vengano lesi diritti fondamentali della persona può non essere individuabile un danno di natura patrimoniale. A fronte di questa ipotesi soccorre un recente indirizzo giurisprudenziale (cfr., Corte Cost. 11 luglio 2003, n. 233) che interpretando in modo estensivo l’art. 2059 c.c. (“*il danno non patrimoniale deve essere risarcito solo nei casi determinati dalla legge*”) ammette la risarcibilità del danno non patrimoniale, e questo a prescindere dalla contestuale integrazione di una figura di reato. Per concretizzare un danno risarcibile ai sensi del citato art. 2059 si richiede la sola astratta riconducibilità ad una figura penalmente rilevante, senza che essa si perfezioni.

Sul punto si segnala anche, G. TABET, *Verso la fine del principio di tipicità degli atti impugnabili*, in *GT – Riv. giur. trib.*, 2008, 507 il quale richiamandosi a F. BATISTONI FERRARA, afferma che l’azione risarcitoria è in questo caso del tutto indipendente dal rapporto tributario, il quale - come ha più volte chiarito la stessa Corte di cassazione (Cfr., Cass., SS.UU., n. 722 del 1999, Cass., sent. n. 15 del 2007; Cass., sent. n. 8958 del 2007) - opera solo come sfondo e non assume alcuna connessione determinante rispetto alla richiesta di risarcimento dei danni. L’Autore sottolinea anche che, pur volendo valorizza la funzione di giudice esclusivo delle Commissioni tributarie sull’esercizio del potere impositivo, resta tuttavia insuperabile il vincolo di natura costituzionale che fa da ostacolo alla trasformazione delle Commissioni stesse in giudici generali a competenza piena, anche con riguardo agli aspetti patrimoniali consequenziali all’illegittimo uso del potere impositivo, in controtendenza al dinamismo evolutivo della giustizia civile ed amministrativa.

ricorrano i presupposti, la reintegrazione del danno subito (come nel caso, ad esempio, di una verifica fiscale illegittimamente condotta che abbia determinato il fallimento dell'attività economica del soggetto⁵⁰¹) e, in via immediata, quella cautelare a norma dell'art. 700 c.p.c.

Rispetto a quest'ultimo tipo di tutela cautelare, va fatta una riflessione finale.

Come in precedenza rilevato, l'esercizio dei poteri istruttori determina una temporanea situazione di "compressione-sacrificio"⁵⁰² delle posizioni giuridiche soggettive del contribuente. Proprio perché si tratta di una temporanea attenuazione, i valori compromessi sono potenzialmente suscettibili di reviviscenza⁵⁰³.

Pertanto, il rispetto delle disposizioni che regolano i casi e soprattutto le modalità procedurali nelle quali si esplicano le attività istruttorie delimitano l'area di accettabilità del sacrificio imposto al contribuente: ove tale limite viene superato riemerge nella sua integrità l'obbligo di astensione e l'attività è qualificabile come illegittima. È su questa premessa che parte della dottrina⁵⁰⁴ ammette la possibilità di esperire il tipico rimedio cautelare ovvero l'azione inibitoria. Il contenuto peculiare di quest'ultima sarebbe la sospensione dell'attività incriminata, se ancora in corso, o il divieto all'utilizzo del materiale illegittimamente raccolto nell'eventualità l'istruttoria si sia già conclusa.

In conclusione, può affermarsi che, ove manchi l'emissione di un atto impositivo rientrante tra quelli indicati all'art. 19 D.Lgs. n. 546 del 1992, il contribuente leso nei suoi diritti soggettivi potrà far valere le proprie doglianze innanzi al giudice ordinario per ottenere una tutela "differita" di tipo risarcitorio ovvero una tutela "immediata" di tipo cautelare.

⁵⁰¹ Cfr., P. BORIA, *Diritto tributario*, cit., 411.

⁵⁰² Tale espressione è usata da S. STUFANO, *La tutela del contribuente nelle indagini tributarie*, cit., 58.

⁵⁰³ Come quando l'Amministrazione finanziaria agisce in spregio al principio di legalità.

⁵⁰⁴ Cfr., B. ACCARINO, *L'impugnabilità degli atti istruttori lesivi*, in AA.Vv., *Il nuovo accertamento tributario tra teoria e processo*, a cura di C. PREZIOSI, Roma-Milano, 1996, 332 ss.

3. LA COMPETENZA GIURISDIZIONALE DEL GIUDICE AMMINISTRATIVO IN MATERIA DI INDAGINI TRIBUTARIE. IL CONTRASTO TRA DOTTRINA E GIURISPRUDENZA.

Ci si interroga da sempre, sulla possibilità di adire il giudice amministrativo⁵⁰⁵, per la tutela delle situazioni soggettive dei privati, in tutti i casi in cui la giurisdizione tributaria non offra adeguata tutela e si tratti di interessi legittimi⁵⁰⁶.

In proposito, però, la dottrina e la giurisprudenza non offrono soluzioni univoche.

A prescindere dalla soluzione (dottrinale o giurisprudenziale) che si riterrà preferibile, è bene sottolineare che per proporre ricorso dinanzi al giudice amministrativo avverso provvedimenti di natura tributaria, devono sussistere le condizioni richieste per l'esperibilità di un'azione sede avanti a questo Giudice; ossia: l'esistenza di una situazione giuridica che si pretende lesa (*rectius*: interesse legittimo) e un interesse all'azione⁵⁰⁷.

⁵⁰⁵ Come noto, la giurisdizione di legittimità è esercitata dai tribunali amministrativi (Tar e Consiglio di Stato) e ha per oggetto il vaglio degli atti amministrativi lesivi di interessi legittimi. Si tratta di un controllo di legittimità con riferimento agli eventuali vizi di incompetenza, eccesso di potere e violazione di legge. La presente trattazione non permette di approfondire, come dovrebbe il tema della giurisdizione amministrativa, per questo si rimanda, senza pretese di esaustività a: F. G. SCOCA, *Riflessioni sulla giurisdizione esclusiva*, in *Giur. Cost.*, Milano, 2010, 440 ss.; N. SAITTA, *Sistema di giustizia amministrativa*, Milano, 2018; A. SANDULLI, *Diritto processuale amministrativo*, Milano, 2013; A.M. SANDULLI, *Il nuovo processo amministrativo*, Milano, 2013; A. ROMANO, *La giurisdizione amministrativa esclusiva dal 1865 al 1948*, in *Dir. proc. amm.*, 2004, 417 ss.; C. E. GALLO, *Manuale di giustizia amministrativa*, Torino, 2016; C. MIGNONE - P.M. VIPIANA PERPETUA, *Manuale di giustizia amministrativa*, Padova, 2013; E. PICOZZA, *Il processo amministrativo*, Milano, 2009.

⁵⁰⁶ A favore della possibilità di adire il giudice amministrativo in determinate situazioni riconosciute come non tutelabili in sede processuale tributaria, si veda M. BASILAVECCHIA, *Il riparto di giurisdizione tra commissioni tributarie e giudice amministrativo*, in *Boll. trib.*, 1990, 11, 805 ss.

⁵⁰⁷ Quest'ultimo è integrato dalla presenza di un vantaggio pratico e concreto, anche soltanto eventuale o di carattere morale, che possa derivare dall'accoglimento del ricorso. Secondo una formula ricorrente, tale interesse deve essere personale, diretto ed attuale e viene ricollegato a quello richiesto dall'art. 100 c.p.c. per il processo civile. Così, M. MILANESE, *La natura tributaria dell'atto non preclude il ricorso agli organi di giustizia amministrativa*, in *Riv. dir. Trib.*, 2004, n. 2, 285.

Quella parte della dottrina⁵⁰⁸ che riconosce in capo al giudice amministrativo la giurisdizione a conoscere le situazioni giuridiche lese del contribuente nell'ambito di una indagine fiscale, parte dall'assunto che a fronte dell'esercizio dei poteri istruttori, si ravvisano in capo al contribuente, degli interessi legittimi. Con la conseguenza che, qualora gli atti emanati nell'esercizio di tali poteri, risultino adottati in violazione delle norme che ne disciplinano l'esercizio, ed in mancanza di espresse attribuzioni alle commissioni tributarie, ci si troverebbe inequivocabilmente nella giurisdizione del giudice amministrativo.

Tale conclusione sarebbe supportata, a livello normativo, dalla disposizione contenuta al, 4° comma dell'art. 7 Statuto dei diritti del contribuente ove viene disposto che: *“La natura tributaria dell'atto non preclude il ricorso agli organi di giustizia amministrativa, quando ne ricorrono i presupposti”*; la quale confermerebbe la giurisdizione del giudice amministrativo.

La norma, infatti, non preclude il ricorso al T.A.R. nonostante la natura tributaria dell'atto *“quando ne ricorrono i presupposti”*, ma anzi darebbe concreta attuazione all'art. 113 Cost. il quale, come già evidenziato, riconosce *“la tutela giurisdizionale dei diritti e degli interessi legittimi contro gli atti della Pubblica amministrazione”*⁵⁰⁹.

Nonostante parte della dottrina⁵¹⁰ (con alcune riserve⁵¹¹) manifesti ancora oggi una certa propensione a riconoscere al giudice amministrativo

⁵⁰⁸ Cfr., *ex multis*, M. BASILAVECCHIA, *Il riparto di giurisdizione tra commissioni tributarie e giudice amministrativo ordinario*, cit., 814, B. SANTAMARIA, *Le ispezioni tributarie*, cit., 201 ss.; R. LUPI, *Diritto tributario*, cit., 181 ss.

⁵⁰⁹ Cfr., P. MARONGIU, *L'Amministrazione finanziaria fra poteri e responsabilità*, cit., 168.

⁵¹⁰ Cfr., G. PORCARO – R. LUPI, *Atti istruttori e giurisdizione del TAR*, in *Dial. dir. Trib.*, 2004, 363; S. SAMMARTINO, *I diritti del contribuente nella fase delle verifiche fiscali*, in AA.Vv., *Lo Statuto del contribuente: nel centesimo anniversario della nascita di Ezio Vanoni*, cit.

⁵¹¹ Cfr., M. NUSSI, *Il risarcimento danni nei confronti dell'amministrazione finanziaria fra giurisdizione tributaria e giurisdizione ordinaria*, in *Dial. Dir. Trib.*, 2004, 353 il quale esclude che la diretta ed immediata impugnabilità degli atti istruttori possa ricavarsi dall'art. 7, 4° comma dello Statuto in quanto norma che si *“limita ad attribuire alla giurisdizione del giudice amministrativo, secondo i normali criteri di riparto, l'impugnazione di atti amministrativi a contenuto o normativo, ovvero di atti a contenuto provvedimentale che costituiscono un presupposto dell'esercizio della potestà impositiva”*

competenza in materia di istruttoria tributaria, lo stesso entusiasmo non è stato (e non è) esternato dalla giurisprudenza, soprattutto amministrativa.

Le osservazioni critiche formulate dalla giurisprudenza (ed ivi condivise) si fondano essenzialmente su due punti.

In primo luogo, se l'attribuzione all'uno o all'altro giudice del potere di conoscere delle illegittimità verificatesi nel corso delle attività conoscitive e di controllo dell'Amministrazione finanziaria dipende dalla posizione giuridica soggettiva fatta valere in giudizio, coerentemente con il ragionamento proposto fin ora, non degradando mai il diritto soggettivo vantato a monte dal contribuente sottoposto a verifica fiscale alcuna competenza in tal senso dovrebbe essere riconosciuta al giudice amministrativo.

Già solo in ragione di questa prima considerazione, dovrebbe potersi escludere la giurisdizione del giudice amministrativo, il quale, come noto, in base all'applicazione del criterio di ripartizione, è competente ove si tratti della tutela di interessi legittimi⁵¹².

Ma l'esclusione di una specifica attribuzione al giudice amministrativo della giurisdizione a trattare delle situazioni giuridiche del contribuente emerse nell'ambito di una verifica fiscale, trova nella pratica e nel diritto vivente l'origine della sua negazione; è, infatti, proprio la giurisprudenza di legittimità ed ancora prima il Consiglio di Stato che, da sempre, ritiene che le questioni inerenti l'impugnazione degli atti istruttori della procedura tributaria rientrino nella giurisdizione del giudice tributario e che essi potrebbero però essere fatti valere solo nell'impugnazione del provvedimento finale⁵¹³.

Secondo tale orientamento, la materia delle indagini tributarie non rientra tra quelle devolute alla giurisdizione esclusiva del giudice

(tale osservazioni sono riproposte, in termini differenti anche da Cass., SS.UU., 16 marzo 2009, n. 6315).

⁵¹² Inoltre, l'attribuzione al giudice tributario di una controversia che può concernere la lesione di interessi legittimi "*non incontra un limite nell'art. 103 Cost.*" perché non esiste una riserva assoluta di giurisdizione sugli interessi legittimi a favore del giudice amministrativo, potendo il legislatore attribuire la relativa tutela ad altri giudici.

⁵¹³ Cfr., Cons. Stato, 5 dicembre 2008, n. 6045.

amministrativo (nell'ambito della quale - come è altrettanto noto - il giudice amministrativo conosce sia di diritti soggettivi che di interessi legittimi) e di cui, in particolare, agli artt. 7 e 133 del D.Lgs. 2 luglio 2010, n. 104, recante la nuova disciplina del processo amministrativo.

Né potrebbe essere letta come attributiva al giudice amministrativo di una giurisdizione esclusiva in materia la disposizione contenuta nell'art. 7, comma 4, della legge n. 212 del 2000⁵¹⁴.

Ed invero, a prescindere dal fatto che il tenore della disposizione (legge ordinaria) non sembra deporre di certo in questo senso, deve osservarsi altresì che il richiamo alla giurisdizione del giudice amministrativo è comunque riferito ai soli "atti" dell'Amministrazione finanziaria, cioè alle controversie su atti, con esclusione quindi delle controversie su meri comportamenti (attività materiali), rispetto alle quali non può di conseguenza che operare la giurisdizione del giudice ordinario e/o del giudice tributario competente per materia.

Il che, se da un lato porta ad escludere che si tratti di una norma costitutiva di un caso di giurisdizione esclusiva, d'altro lato induce a concludere che essa non abbia contenuto innovativo, ma meramente confermativo del tradizionale criterio di riparto della giurisdizione tra giudice ordinario e giudice amministrativo.

Inoltre, richiamandoci a quanto anzidetto in ordine alla necessaria esistenza di due presupposti per adire il giudice amministrativo, la non lesività degli atti endoprocedimentali, riconosciuta dalla stessa giurisprudenza amministrativa esclude che sussista un interesse ad agire e quindi che sia ammissibile il ricorso avverso tali atti⁵¹⁵.

⁵¹⁴ Cfr., G. VANZ, *Attività amministrativa di raccolta delle prove e tutela giurisdizionale delle libertà individuali*, cit., 1148.

⁵¹⁵ Si ricordano le seguenti sentenze: T.A.R. Ancona, Marche, sez. I, 02/04/2016, n. 208 ove è stato affermato che: "*Gli accertamenti istruttori, prodromici all'adozione di un provvedimento amministrativo, sono atti endoprocedimentali che non hanno capacità lesiva fino a quando non vengono recepiti nel provvedimento conclusivo e, di conseguenza, sono impugnabili solo insieme ad esso*"; lo stesso principio è stato ribadito anche da T.A.R. Lecce, Puglia, sez. II, 18/02/2016, n. 346: "*E' inammissibile il ricorso giurisdizionale proposto avverso un atto endoprocedimentale atteso che questo, in quanto privo di efficacia lesiva, non è, come tale, suscettibile di autonoma lesività*".

Pertanto, ciò che appare alla luce delle osservazioni proposte, è una netta discordanza tra la dottrina – a favore dell’attribuzione della giurisdizione anche al giudice amministrativo in materia di indagini fiscali, sulla base del dettato normativo dello Statuto dei diritti del contribuente e del normale riparto di giurisdizione – e giurisprudenza – la quale invece, esclude categoricamente la possibilità di ricorrere al giudice amministrativo, garantendo il giudice tributario, *in primis*, una tutela 360 gradi anche se differita ed ammettendo al contempo la possibilità, ove ne ricorrano i presupposti di adire il giudice ordinario.

In altre parole, in un quadro giuridico in cui il riparto di giurisdizioni sembra sempre più effettuato per materie⁵¹⁶, riconoscere la competenza del giudice amministrativo su atti tributari sembrerebbe contrastare con una tendenza consolidata⁵¹⁷.

4. IL RUOLO DEL GARANTE DEL CONTRIBUENTE.

Si evidenzia, per maggiore completezza, che il contribuente che nel corso della verifica ritenga che i verificatori procedano con modalità non conformi alla legge⁵¹⁸, può sempre rivolgersi al Garante del contribuente⁵¹⁹.

⁵¹⁶ Si pensi agli effetti prodotti dall’entrata in vigore della legge n. 205 del 2000 nel riparto di giurisdizione tra giudice ordinario e amministrativo. Ma la legge n. 205 è soltanto una parte di quel cambiamento verificatosi a partire dal D.Lgs. n. 29 del 1993, proseguito con il D.Lgs. n. 80 del 1998 e con la sentenza della Cassazione n. 500 del 1999.

⁵¹⁷ Cfr., M. MILANESE, *La natura tributaria dell’atto non preclude il ricorso agli organi di giustizia amministrativa*, cit., 285.

⁵¹⁸ Cfr., Cfr. F. NICCOLINI, *Il codice di comportamento dei verificatori fiscali alla luce dello Statuto del contribuente*, in *Rass. trib.*, 2004, 1456, dal combinato disposto degli artt. 12, 6o comma, e 13, 9o comma, dello Statuto, emerge il potere del Garante di richiamare gli Uffici al rispetto di quanto previsto dall’art. 12 in materia di diritti e garanzie del contribuente sottoposto a verifiche, nonché la possibilità per il contribuente di rivolgersi al Garante nel caso ritenga che i verificatori procedano con modalità non conformi alla legge.

⁵¹⁹ Cfr. F. D’AYALA VALVA, *Dall’Ombudsman al Garante del contribuente. Studio di un percorso normativo*, in *Riv. dir. trib.*, 2000, 1037; Cfr. D. CIAVARELLA, *Il Garante del contribuente quale organo di legalità e di politica fiscale*, in *Il Fisco*, 2002, 4995; G. VANZ, *I poteri conoscitivi e di controllo dell’amministrazione finanziaria*, cit., 383; L. SALVINI, *Il garante del contribuente*, in AA.Vv., *Lo statuto dei diritti del contribuente*, a cura di G. Marongiu, Torino, 2010, 107; E. ROSINI, *Il garante del contribuente: struttura, competenze, funzioni*, in *Rass. trib.*, 2004, n. 1, 42; S. CAPOLUPO, *Garante del contribuente: funzioni e prospettive*, *Il Fisco*, 2000, n. 27, 8952; A. BUSCEMA, *Il garante del contribuente e l’autotutela tributaria per i tributi locali: un difficile connubio*, in *Azienditalia - Finanza e Tributi*, 2008, n. 7, 407.

L'art. 13 dello Statuto dei diritti del contribuente ha, infatti, istituito, preso ciascuna direzione regionale dell'Agenzia delle entrate, la figura del Garante del contribuente.

Si tratta di un'autorità di vigilanza e di controllo, indipendente dall'Amministrazione finanziaria, e di legalità giuridica nelle verifiche, ispezioni e controlli fiscali eseguiti sia dai militari del Corpo della Guardia di finanza, sia dai funzionari dell'Amministrazione finanziaria con qualifica di Polizia tributaria e giudiziaria⁵²⁰.

Nella realtà, però, il Garante non può far altro che “segnalare” eventuali comportamenti non conformi, con la conseguenza che, anche nella situazione in cui non vengano rispettati i diritti e le garanzie del contribuente sottoposto a verifica, le sue attribuzioni non portano ad alcun effetto sostanziale per il contribuente il quale, se intende far tutelare i propri diritti dovrà percorrere la via giudiziale⁵²¹.

Pertanto, il Garante non ha poteri di amministrazione attiva per evitare inevitabili attriti e contrasti con gli uffici finanziari. Proprio perché non ha poteri di amministrazione attiva la funzione del Garante può essere efficace, laddove, al contrario, il conferimento di detti poteri amministrativi provocherebbe inevitabili attriti e contrasti con gli uffici.

In altre parole, il Garante non svolge una funzione di garanzia se per garantire deve intendersi la protezione delle posizioni giuridiche dei contribuenti provvedendo alla rimozione di atti illegittimi e lesivi.

⁵²⁰ Si riteneva, inoltre, che un tempestivo ed incisivo intervento del Garante mediante un'azione di prevenzione, di indirizzo e di filtro, di controllo e di vigilanza per una corretta applicazione delle norme riguardanti le verifiche fiscali stabilite dallo Statuto, si rendeva necessaria ed opportuna per prevenire eventuali responsabilità da parte dei funzionari operanti in sede di verifica. Così, A.R. CIARCIA, *La tutela del contribuente sottoposto a verifiche fiscali*, cit., 21.

⁵²¹ Cfr. in tal senso G. FALSITTA, *Manuale di diritto tributario*, cit., 549, secondo il quale è di tutta evidenza che il Garante non ha il potere di porre fine ad eventuali violazioni dei diritti fondamentali, né di punire coloro i quali, nell'esercizio dell'attività di verifica e controllo, abbiano leso gli interessi dei contribuenti contravvenendo a specifiche disposizioni legislative.

Tuttavia, sottolinea parte della dottrina, nonostante un'iniziale diffidenza nei confronti del Garante⁵²², sembra contrapporsi oggi una maggiore consapevolezza del suo ruolo e dell'importanza che tale figura potrà rappresentare a garanzia del contribuente⁵²³.

5. OSSERVAZIONI CONCLUSIVE.

Alla luce delle riflessioni effettuate sin ora, ciò che appare con chiarezza è che, in tale contesto, la giurisdizione tributaria, nonostante la spinta espansiva della dottrina, sia tuttora alla ricerca della propria identità, per non dire, delle motivazioni della propria sopravvivenza⁵²⁴.

Anche con riguardo alle molteplici situazioni soggettive messe a repentaglio dall'esercizio dei poteri istruttori, si palesa come l'attuale giurisdizione delle Commissioni tributarie benché esclusiva delle situazioni soggettive coinvolte nell'attuazione del tributo - ove il processo costituisce la sede naturale per la tutela di un diritto soggettivo pieno del contribuente inteso sia alla tutela dell'integrità del proprio patrimonio che alla legittimità dell'imposizione, sia infine volto alla contestazione del relativo potere - è però tutt'altro che piena⁵²⁵.

Come si è più volte evidenziato, spesso si deve ricorrere alla generale giurisdizione del giudice ordinario⁵²⁶ a discapito della giurisdizione piena ed esclusiva (come dovrebbe) del giudice tributario.

Tale "svalutazione" della giurisdizione tributaria (a favore di quella ordinaria) avviene non soltanto quando, a seguito di una verifica fiscale

⁵²² Cfr. D. DEOTTO, *Verifica al contribuente e «tutela» del Garante*, in *Corr. trib.*, 2000, 2692, per il quale la figura del Garante risulta essere del tutto inconsistente, priva, di fatto, di alcun potere funzionale.

⁵²³ Cfr. A.R. CIARCIA, *La tutela del contribuente sottoposto a verifiche fiscali*, cit., 21; A. COTTO – M. MEOLI – G. VALENTE, *Lo Statuto dei diritti del contribuente*, Milano, 2001, 253; M. CARBONE – S. SCREPANTI, *Statuto dei diritti del contribuente*, Roma-Milano, 2000, 205, secondo i quali, nonostante le apparenze, la novità della figura del Garante non è di poco conto.

⁵²⁴ Queste le parole di G. TABET, *Una giurisdizione speciale alla ricerca della propria identità*, cit., 21.

⁵²⁵ Così A. FANTOZZI, *Nuove forme di tutela delle situazioni soggettive nelle esperienze processuali: la prospettiva tributaria*, cit., 10.

⁵²⁶ O del giudice amministrativo, ove si riconoscesse l'esistenza di interessi legittimi.

illegittima, non venga successivamente emesso l'atto impositivo ma anche quando quest'ultimo esista.

Rispetto a tale controversa situazione in materia di giurisdizione tributaria, le reazioni della dottrina non sono univoche.

Da una parte, infatti, vi è quella dottrina “più accomodante” che, sulla spinta della più recente giurisprudenza di legittimità⁵²⁷, ritiene preferibile lasciar affidate alle Commissioni tributarie tutte le controversie di natura tributaria, facendo rimanere fuori poche questioni relative alle controversie in fase di esecuzione e qualche marginale questione rimessa alla competenza generale del giudice ordinario⁵²⁸. Si tratta evidentemente di una soluzione che privilegia l'esistente, che privilegia l'intento originario sotteso alla creazione di quel giudice specializzato (tributario) e che non propone sconvolgimenti epocali (e costosi) della giustizia tributaria⁵²⁹.

Poi, vi è quella dottrina “più reazionaria”, secondo la quale è preferibile attribuire alle Commissioni tributarie anche la tutela di tutte le situazioni soggettive coinvolte nell'attuazione del tributo, sul presupposto che la loro natura giurisdizionale è “piena” e non “minore”⁵³⁰.

Si tratta, certamente, di processo lungo e dispendioso ma che potrebbe consentire, sul lungo termine, di ridurre i tempi processuali nella misura in cui il contribuente non dovrebbe più iniziare due distinti giudizi (davanti alle Commissioni tributarie ed al giudice ordinario) per la tutela dei

⁵²⁷ Cfr., Cass., SS.UU., 27 marzo 2007, n. 7388; Cass., SS.UU., 16 maggio 2016, n. 8587.

⁵²⁸ Cfr., A. FANTOZZI, *Nuove forme di tutela delle situazioni soggettive nelle esperienze processuali: la prospettiva tributaria*, cit., 10.

⁵²⁹ In tal senso, si veda anche, L. TROMBELLA, *La tutela cautelare in appello alla luce delle sentenze della Corte di Giustizia Europea*, in *Riv. dir. trib.*, 2009, I, 475 il quale evidenzia che senza eccessive forzature, una soluzione potrebbe rinvenirsi nella possibilità di accedere, in modo del tutto indipendente, alla giurisdizione ordinaria e a quella speciale tributaria per ottenere una tutela piena ma differenziata a seconda delle situazioni giuridiche concretamente lese dall'attività istruttoria, e questa (soluzione) potrebbe essere, a parere dell'Autore, la più appropriata non richiedendo particolari forzature del dato normativo vigente e rispondendo invece alle sollecitazioni del diritto di ampliare le tutele del soggetto sottoposto ad indagine fiscale.

⁵³⁰ Ciò al fine anche di eliminare i limiti esistenti alla giurisdizione delle Commissioni tributarie (limiti probatori, precisazione dei motivi, applicazione di tutti gli istituti processualistici). In tal senso, con nettezza E. MANZON, *Processo tributario e costituzione. Riflessioni circa l'incidenza della novella dell'art. 111 Cost. sul diritto processuale tributario*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2001, 1128 ss.

suoi diritti (fiscali e civili) lesi da una medesima violazione: l'illegittimità compiuta in fase istruttoria.

In altre parole, dovrebbe riconoscersi piena giurisdizione al giudice tributario su tutte le questioni di natura tributaria *lato sensu* intese⁵³¹ che garantisca al contribuente quella tutela dinnanzi all'unico organo naturalmente competente a conoscerle⁵³².

⁵³¹ Si veda, Cass., SS.UU., 16 marzo 2009, n. 6315 ove si ribadisce che: “*La giurisdizione (piena ed esclusiva) del giudice tributario fissata dall’art. 2 del d.lgs. n. 546 del 1992, poi, non ha ad “oggetto” solo gli atti per così dire “finali” del procedimento amministrativo di imposizione tributaria (ovverosia gli atti definiti, propriamente, come “impugnabili” dall’art. 19, d.lgs. n. 546 del 1992) ma investe – nei limiti, ovviamente, dei “motivi” sottoposti dal contribuente all’esame di quel giudice ai sensi dell’art. 18, comma 2, lett. e), stesso D. Lg.vo – tutte le fasi del procedimento che hanno portato alla adozione ed alla formazione di quell’atto*”. La sentenza si lascia apprezzare soprattutto perché ribadisce il principio di unità della tutela presso un unico giudice (tributario), salvo il fatto che questo principio viene poi smentito quando manca un atto impugnabile e ciò costringe ad adire il giudice ordinario.

⁵³² Sul tema della giurisdizione del giudice tributario, F. TESAURO, *Manuale del processo tributario*, cit., 31 ss.; M. BASILAVECCHIA, *Funzione impositiva e forme di tutela*, cit., 7 ss., 23 e ss. e, in particolare sugli atti istruttori, 215 ss.

CONSIDERAZIONI CONCLUSIVE

Tirando le fila di quanto fin qui evidenziato, e passando ad alcune sintetiche conclusioni, ciò che è emerso nel corso della presente trattazione è che le violazioni, commesse durante l'esercizio dei poteri istruttori dall'Amministrazione finanziaria, delle posizioni giuridiche soggettive (di natura non patrimoniale) del contribuente non trovano effettiva tutela nel processo tributario⁵³³.

Tale perentoria considerazione è il frutto delle riflessioni proposte e delle deduzioni tratte nel corso della presente trattazione.

Alla base dei ragionamenti fin qui effettuati, vi è l'individuazione delle fonti normative "multilivello"⁵³⁴ che definiscono e tutelano i diritti fondamentali del privato nel procedimento istruttorio tributario.

Si è visto come l'istruttoria tributaria (fase autonoma ma funzionalmente collegata a quella accertativa) si fonda su un delicato bilanciamento tra valori costituzionali differenti: l'interesse fiscale dello Stato comunità, di cui all'art. 53 Cost., teso alla verifica del corretto comportamento fiscale del contribuente al concorso alle spese pubbliche da un lato e, l'interesse del contribuente a che tale controllo venga effettuato

⁵³³ Ed invero, come si è più volte sottolineato, sono tuttora escluse dalla sfera della competenza giurisdizionale delle Commissioni tributarie, infatti, non soltanto le controversie che non coinvolgono uno specifico rapporto di imposta (ovvero quelle che da esso si sono successivamente enucleate, perdendo ogni elemento di connessione genetica) ma anche quelle che non sono in qualche modo riconducibili alle categorie delle aree delimitate dall'art. 19 D.Lgs. n. 546 del 1992 Cfr., G. TABET, *Una giurisdizione speciale alla ricerca della propria identità*, cit., 29.

Il tema della tutela dei diritti del contribuente violati nell'esercizio dei poteri istruttori è, da sempre, oggetto di un acceso dibattito dottrinale tutto volto ad ampliare le tutele del contribuente. Risultando, talora anche "insensibile" alle spinte di matrice europea. Come ad esempio, la decisione Corte EDU 21 febbraio 2008, n. 18497 del 2003, *Ravon e altri c. Francia*. Per ulteriori profili di analisi, sia consentito limitare il rinvio a S. MULEO, *Corte Europea dei Diritti dell'Uomo e indagini fiscali*, in *Dial. Trib.*, 2009, 381.

⁵³⁴ Parla di "tutela multilivello" dei diritti fondamentali, E. LUPO, *Relazione sull'amministrazione della giustizia nell'anno 2011*, in *Foro it.*, 2012, n. 5, 37 ss. e spec. 40 il quale precisa che: "ciò significa che questi trovano la loro protezione in una pluralità di fonti normative, aventi diversa gerarchia: il diritto dell'Unione, il diritto della CEDU, il diritto costituzionale nazionale, la legge ordinaria".

nel rispetto delle libertà fondamentali e dei diritti della personalità, costituzionalmente tutelati, dall'altro.

Con la conseguenza che, tali diritti non possono essere derogati in relazione all'attività conoscitiva e di controllo dell'Amministrazione finanziaria, se non per un interesse pubblico di particolare rilevanza ed ove sussistano determinati presupposti; di qui, l'analisi della riserva di legge, delle garanzie costituzionali e delle autorizzazioni preventive (amministrative e giudiziali), quali forme di tutela poste a garanzia dei diritti del contribuente.

Orbene, cosa succede se al momento dell'acquisizione di dati, notizie ed informazioni in ordine alla correttezza del comportamento fiscale tenuto dal contribuente, gli organi deputati a tale controllo commettono delle violazioni andando a "toccare" la sfera dei diritti e delle libertà personali del singolo? Cosa accade cioè, come nell'esempio più volte proposto in cui la Guardia di Finanza effettua un accesso domiciliare in assenza di un'autorizzazione giudiziale, violando il diritto costituzionalmente garantito all'inviolabilità del domicilio *ex art. 14 Cost.*?

A livello procedimentale, come evidenziato, non è pervista, nel nostro ordinamento, alcuna tutela per le illegittimità commesse in fase istruttoria. Ed invero, rendere inutilizzabile il materiale probatorio raccolto in sede di verifica – teoria di derivazione processual-penalistica oggi comunemente accolta dalla dottrina e dalla giurisprudenza - non risulta idonea a garantire un'effettiva tutela al contribuente per due ordini di motivi.

Si tratta anzitutto di un riflesso che si ripercuote in una fase (quella accertativa) successiva, meramente eventuale ed autonoma che non consente al contribuente di trovare giusta tutela al momento della violazione subita.

Inoltre, il fatto che il materiale raccolto non potrà essere utilizzato dall'Amministrazione finanziaria per definire l'*an* ed il *quantum* dovuto dal contribuente garantisce, al più, una corretta applicazione dell'art. 53

Cost.⁵³⁵, ma non reintegra certo il danno subito a seguito dell'accesso illegittimo.

Ragione per la quale è necessario cercare una forma di tutela a livello processuale.

Ricerca complessa se ci si ferma al solo dato legislativo poiché all'art. 19 D.Lgs. n. 546 del 1992 non vengono annoverati tra gli atti impugnabili, gli atti endoprocedimentali⁵³⁶.

Tuttavia, dal momento che, la giurisdizione tributaria investe tutte le fasi del procedimento che hanno portato all'adozione ed alla formazione dell'atto conclusivo dell'accertamento, nel rispetto di quanto prescritto all'art. 2 D.Lgs. n. 546 del 1992 e della pienezza ed esclusività della giurisdizione tributaria, la giurisprudenza afferma che non può che riconoscersi nelle Commissioni tributarie la sede naturale e "giusta" per la tutela dei diritti soggettivi lesi nel procedimento ispettivo⁵³⁷. In questo modo, quindi, non si verrebbe a creare alcun vuoto di tutela.

Tuttavia, anche questa soluzione non appare appagante.

Anzitutto, cosa succede se a seguito di una verifica fiscale condotta in assenza dell'autorizzazione del giudice, il materiale probatorio raccolto non è sufficiente (o idoneo) a fondare la pretesa impositiva dell'Amministrazione finanziaria e quindi ad emettere l'atto impositivo? Il contribuente rimane privo di tutela?

Secondariamente, le disposizioni di cui agli artt. 2 e 19 D.Lgs. n. 546 del 1992 delimitano la competenza giurisdizionale delle Commissioni tributarie alla definizione dell'*an* e del *quantum* del tributo dovuto dal

⁵³⁵ Nella misura in cui il contribuente sarà tenuto a versare quanto effettivamente dovuto rispetto alla capacità contributiva manifestata.

⁵³⁶ Tale scelta viene comunemente spiegata in ragione del fatto che l'atto endoprocedimentale oltre a non essere un atto definitorio che definisce una pretesa impositiva può comunque essere impugnato unitamente al successivo avviso di accertamento.

Tale soluzione non risolve comune, come più volte evidenziato, il problema laddove l'atto impositivo non venga emesso.

⁵³⁷ Non si condivide, pertanto, l'opinione di quanti rinvergono la sede per la tutela delle illegittimità istruttorie dinnanzi ad altra giurisdizione e, nella specie, quella amministrativa salvo il ricorso in via cautelare (come ammesso anche dalla più recente giurisprudenza delle Sezioni Unite della Corte di cassazione) al giudice ordinario.

contribuente ed espresso in uno degli atti impugnabili (nel rispetto di quanto prescritto all'art. 53 Cost.), ma non anche a risarcire i danni subiti a seguito della violazione dei propri diritti civili.

Se, quindi, deve ritenersi giurisdizionalmente incompetente il giudice tributario a tutelare le illegittimità istruttorie subite dal contribuente, *quid iuris?*

Come noto, in relazione alla natura della controversia (se si tratta cioè di diritti soggettivi ovvero di interessi legittimi) la giurisdizione si divide in ordinaria o amministrativa.

Ebbene, che natura hanno le posizioni giuridiche di cui è titolare il contribuente nella fase istruttoria?

Si ritiene in tal senso che, il provvedimento emesso dall'Autorità competente, che dà avvio all'attività ispettiva, incide non soltanto sulla sfera patrimoniale del contribuente, ma anche sulla sfera dei diritti fondamentali di quest'ultimo, i quali, però, nonostante l'esercizio di un potere autoritativo da parte dell'Amministrazione finanziaria non degradano mai a meri interessi legittimi.

Appare forse più corretto parlare allora di diritti fondamentali del contribuente i quali, entro certi limiti, possono subire una "compressione" a causa del legittimo operare del potere inquisitorio dell'Amministrazione finanziaria e, oltre tali limiti, si devono considerare semplicemente violati e, per ciò stesso, tutelabili contro l'abuso del potere pubblico. Pertanto, il coinvolgimento di (soli) diritti soggettivi porta ad escludere naturalmente la competenza giurisdizionale del giudice amministrativo.

Escluso quindi che si possa parlare di interessi legittimi e quindi di giurisdizione amministrativa, è facile desumere che la sola giurisdizione attivabile sia quella del giudice ordinario al quale potrà essere richiesta una tutela risarcitoria *ex art. 2043 c.c.*

Ma cosa succede se, come anticipato, l'atto impositivo non viene emesso? È chiaro che in questa ipotesi viene a mancare lo strumento di accesso alla giurisdizione delle Commissioni tributarie ammettendo così, nuovamente, che la sola tutela che il contribuente potrebbe ottenere è quella

risarcitoria dinnanzi al giudice ordinario, ovvero quella cautelare *ex art. 700 c.p.c.* (come recentemente riconosciuto anche dalla giurisprudenza di legittimità⁵³⁸).

In definitiva, ciò che emerge da quanto appena evidenziato è che, la sola giurisdizione in grado di tutelare effettivamente i diritti soggettivi lesi del contribuente nella fase istruttoria, sia in via immediata (o cautelare) che differita (o risarcitoria), è quella ordinaria.

Tale ricostruzione, sebbene risponda all'esigenza di individuare un sistema di tutele realmente efficace, che consenta di dare al soggetto interessato risposte immediate e proporzionate alla lesione subita⁵³⁹, non appare, a modesto avviso di chi scrive, appagante.

Si ritiene, infatti, che la figura del giudice tributario, nell'ottica di una riunione davanti ad un unico giudice di tutte le controversie di natura *lato sensu* tributarie, debba essere riqualeficata.

Vi sono, in tal senso, diverse ragioni perché possa guardarsi con favore ad una soluzione che realizzi l'integrale affidamento del contenzioso in materia tributaria in capo alle sole Commissioni tributarie⁵⁴⁰.

L'esigenza di un'ampia riconsiderazione della giurisdizione in materia tributaria che garantisca tempestività, trasparenza ed efficienza nel rendere giustizia su temi che incidono così in profondità sui diritti dei cittadini e sui rapporti tra cittadino questi ultimi e la Pubblica amministrazione, è fortemente avvertita dai contribuenti e dai professionisti del settore.

⁵³⁸ Cfr. Cass, SS.UU., 2 maggio 2016, n. 8587

⁵³⁹ S. MARCHESE, *Attività istruttorie dell'Amministrazione finanziaria e diritti fondamentali europei dei contribuenti*, cit., 493 ss., anche per più ampi riferimenti bibliografici. Nella direzione di un riconoscimento ampio della possibilità di adire la giurisdizione speciale tributaria anche M. BASILAVECCHIA, *Il segreto professionale nella verifica fiscale e la tutela giurisdizionale*, in *GT – Riv. giuris. Trib.*, 2010, 768 ss.

⁵⁴⁰ In tal senso, P. RUSSO, *L'ampliamento della giurisdizione tributaria e del novero degli atti impugnabili: riflessi sugli organi e sull'oggetto del processo*, cit., afferma che depongono in questo senso, in effetti e da tempo, consistenti ragioni, non solo sistemiche, ma financo di opportunità e di semplice buon senso.

In definitiva, l'attuale strutturazione della giustizia tributaria non appare più adeguata e, di conseguenza, è necessaria (ed urgente) una totale e radicale riforma.

Però un tale risultato non può ragionevolmente ipotizzarsi senza una consistente e strutturale riforma del nostro processo, atta ad assicurare il pieno rispetto del principio di effettività della tutela.

Una riforma che dovrebbe anzitutto traghettare l'organo giudiziale verso un modello organizzativo fondato su un giudice non più onorario bensì togato, professionale e a tempo pieno (che completi quel lungo *iter* che le caratterizza⁵⁴¹), quindi così da riconoscere alle Commissioni tributarie piena giurisdizione su tutte le questioni di natura tributaria *tout court*⁵⁴² garantendo al contribuente quella tutela dinnanzi all'unico organo naturalmente competente a conoscerle⁵⁴³.

Tale riforma, ad avviso di chi scrive, potrebbe realizzare attraverso un duplice (e radicale) intervento legislativo: l'eliminazione dell'art. 19 ovvero la riformulazione dell'art. 2 D.Lgs. n. 546 del 1992.

L'eliminazione del limite interno della giurisdizione tributaria consentirebbe al contribuente di poter adire l'autorità giudiziaria tributaria

⁵⁴¹ *Ibidem*.

Nello stesso senso, si veda anche M. VILLANI, *La necessaria ed urgente riforma della giustizia tributaria*, in *Neotepa*, 2016, n. 1, 44 il quale sostiene che: "è necessario un sereno ed equilibrato dibattito tra tutti i soggetti istituzionali e professionali per arrivare ad avere una giustizia tributaria con giudici professionali, specializzati, a tempo pieno, ben retribuiti e, soprattutto, terzi ed imparziali nel rispetto dell'art. 111, comma 2, della Costituzione".

⁵⁴² Si veda, Cass., SS.UU., 16 marzo 2009, n. 6315 ove si ribadisce che: "La giurisdizione (piena ed esclusiva) del giudice tributario fissata dall'art. 2 del d.lgs. n. 546 del 1992, poi, non ha ad "oggetto" solo gli atti per così dire "finali" del procedimento amministrativo di imposizione tributaria (ovverosia gli atti definiti, propriamente, come "impugnabili" dall'art. 19, d.lgs. n. 546 del 1992) ma investe – nei limiti, ovviamente, dei "motivi" sottoposti dal contribuente all'esame di quel giudice ai sensi dell'art. 18, comma 2, lett. e), stesso D. Lg.vo – tutte le fasi del procedimento che hanno portato alla adozione ed alla formazione di quell'atto". La sentenza si lascia apprezzare soprattutto perché ribadisce il principio di unità della tutela presso un unico giudice (tributario), salvo il fatto che questo principio viene poi smentito quando manca un atto impugnabile e ciò costringe ad adire il giudice ordinario.

⁵⁴³ Sul tema della giurisdizione del giudice tributario, F. TESAURO, *Manuale del processo tributario*, cit., 31 ss.; M. BASILAVECCHIA, *Funzione impositiva e forme di tutela*, cit., 7 ss., 23 e ss. e, in particolare sugli atti istruttori, 215 ss.

ogniquale volta si tratti di controversie di natura tributaria, come appunto un atto istruttorio.

Tuttavia, sulla scia di quanto più volte sottolineato nel corso della presente trattazione, anche tale intervento potrebbe risolvere solo in parte il vero problema della giurisdizione tributaria: i limiti esterni.

Ed invero, pur eliminando il veicolo di accesso alla giurisdizione tributaria (ossia l'art. 19), la giurisdizione tributaria rimarrebbe pur sempre limitata alla sola definizione della pretesa tributaria non potendo comunque tutelare i diritti soggettivi lesi del contribuente.

Ecco perché si ritiene preferibile (e forse più facile concretamente realizzabile) intervenire sul dettato normativo dell'art. 2, allargando la giurisdizione del giudice tributario anche alla tutela dei diritti soggettivi non patrimoniali del contribuente, in modo da consentire al soggetto leso di poter richiedere almeno una tutela risarcitoria davanti al medesimo giudice.

Non è dunque azzardato l'auspicio che, dal confronto dialettico tra dottrina, giurisprudenza di legittimità e Corte costituzionale, i confini della giurisdizione tributaria possano finalmente trovare una più sicura e condivisa linea di demarcazione nell'ottica di riassumere sotto un'unica giurisdizione tutte le controversie di natura tributaria..

BIBLIOGRAFIA

- AA.VV., *Studi sul procedimento amministrativo tributario*, a cura di G.A. MICHELI, Milano, 1971.
- AA.VV., *Commentario al codice di procedura civile*, diretto da E. ALLORIO, Torino, 1973.
- AA.VV., *Commentario della Costituzione*, a cura di G. BRANCA, Bologna-Roma, 1978.
- AA.VV., *Studi in onore di Enrico Allorio*, Milano, 1989.
- AA.VV., *La capacità contributiva*, a cura di F. MOSCHETTI - G. LORENZON - R. SCHIAVOLIN - L. TOSI, Padova, 1993.
- AA.VV., *Trattato di diritto tributario*, a cura di A. AMATUCCI, Padova, 1994.
- AA.VV., *Il nuovo accertamento tributario tra teoria e processo*, a cura di C. PREZIOSI, Roma-Milano, 1996.
- AA.VV., *Scritti in onore di G. Guarino*, vol. III, Padova, 1998.
- AA.VV., *Il processo tributario. Giurisprudenza sistematica di diritto tributario*, diretta da F. TESAURO, Torino, 1998.
- AA.VV., *Diritto tributario e Corte Costituzionale*, Torino, 1998.
- AA.VV., *Le situazioni giuridiche soggettive del diritto amministrativo*, a cura di E. PICOZZA - G. PALMA - E. FOLLIERI, Padova, 1999.
- AA.VV., *Il nuovo processo tributario*, a cura di L. TOSI - A. VIOTTO, Padova, 1999.
- AA.VV., *Dal procedimento amministrativo all'azione amministrativa*, a cura S. CIVITERESE MATTEUCCI - G. GARDINI, Bologna, 2004.
- AA.VV., *Istituzioni di diritto amministrativo*, a cura di S. CASSESE, Milano, 2004.
- AA.VV., *La giustizia tributaria italiana e la sua Commissione centrale*, a cura di G. PALEOLOGO, Milano, 2005.
- AA.VV., *Lo statuto dei diritti del contribuente*, a cura di A. FEDELE - A. FANTOZZI, Milano, 2005.
- AA.VV., *Codice delle ispezioni e verifiche tributarie*, a cura di V. UCKMAR - F. TUNDO, Piacenza, 2005.

AA.Vv., *Diritto tributario e Corte costituzionale*, a cura di C. BERLIRI – L. PERRONE, Napoli, 2006.

AA.Vv., *Dizionario diritto pubblico*, a cura di S. CASSESE, Milano, 2006.

AA.Vv., *Giurisdizione unica tributaria: nuovi profili e problematiche*, a cura di F. BATISTONI FERRARA, Torino, 2007.

AA.Vv., *Adesione conciliazione ed autotutela*, a cura di M. POGGIOLI, Padova, 2007.

AA.Vv., *Codice del processo tributario*, a cura di V. UCKMAR, Piacenza, 2007.

AA.Vv., *Il processo tributario*, a cura di E. DELLA VALLE - V. FICARI - G. MARINI, Milano, 2008.

AA.Vv., *Commentario breve alle leggi sul processo tributario*, a cura di C. CONSOLO – C. GLENDI, Padova, 2008.

AA.Vv., *La responsabilità civile dell'amministrazione finanziaria*, Milano, 2009.

AA.Vv., *Lezioni di diritto tributario sostanziale e processuale*, coordinato da G. GAFFURI - M. SCUFFI, Milano, 2009.

AA.Vv., *Lo statuto dei diritti del contribuente*, a cura di G. Marongiu, Torino, 2010.

AA.Vv., *La concentrazione della riscossione nell'accertamento*, a cura di C. GLENDI – V. UCKMAR, Padova, 2011.

AA.Vv., *Commentario breve alle leggi tributarie. Diritto costituzionale tributario e Statuto del contribuente*, a cura di G. FALSITTA, Padova, 2011.

AA.Vv., *Il giusto procedimento tributario. Principi e discipline*, a cura di A. MARCHESELLI, Padova, 2012.

AA.Vv., *Diritto tributario*, a cura di A. FANTOZZI, Milano, 2012.

AA.Vv., *Studi sui principi del diritto amministrativo*, a cura di M. RENNA - F. SAITTA, Milano, 2012.

AA.Vv., *Consenso, equità e imparzialità nello Statuto del contribuente: studi in onore del prof. Gianni Marongiu*, a cura di A. BODRITO - A. CONTRINO - A. MARCHESELLI, Torino, 2012.

AA.Vv., *Lineamenti di diritto privato*, a cura di M. BESSONE, Torino, 2013.

- AA.Vv., *Lo Statuto dei diritti del contribuente*, a cura di G. MARONGIU, Torino, 2014.
- AA.Vv., *Convenzione europea dei diritti dell'uomo e giustizia tributaria italiana*, a cura di F. BILANCIA – C. CALIFANO – L. DEL FEDERICO – P. PUOTI, Torino, 2014.
- AA.Vv., *Giustizia amministrativa*, a cura di F.G. SCOCA, Torino, 2017.
- ACCARINO B., *L'impugnabilità degli atti istruttori lesivi*, in AA.Vv., *Il nuovo accertamento tributario tra teoria e processo*, a cura di C. PREZIOSI, Roma-Milano, 1996, 332 ss.
- ADDA M., *Sulla interpretazione della tassatività dei casi di impugnazione degli atti tributari*, in *GT- Riv. giuris. trib.*, 2005, 653.
- ALBERTINI F.V., *Considerazioni sulla diretta impugnabilità degli atti autorizzativi della deroga al segreto bancario*, in *Riv. dir. fin.*, 2001, 711.
- ALBERTINI F.V., *La pluralità di parti nel processo tributario*, Torino, 2013.
- ALLORIO E., *Processo tributario di mero accertamento?*, in *Giur. it.*, 1952, 329 ss.
- ALLORIO E., *Diritto processuale tributario*, Torino, 1969.
- ALLORIO E., (diretto da) *Commentario al codice di procedura civile*, Torino, 1973.
- AMATUCCI A., *I rapporti Fisco-contribuente*, in *Atti del convegno "La riforma della riforma: da Visco a Tremonti"*, Allegato a *Il Fisco*, 2002, n. 39, 14569.
- AMATUCCI A., *Principi e nozioni di diritto tributario*, Torino, 2018.
- AMATUCCI A., (a cura di) *Trattato di diritto tributario*, Padova, 1994.
- ANTONINI L., *Dovere tributario, interesse fiscale e diritti costituzionali*, Milano, 1996.
- ASTONE F., *Il principio di ragionevolezza*, in AA.Vv., *Studi sui principi del diritto amministrativo*, a cura di M. RENNA - F. SAITTA, Milano, 2012, 371 ss.
- ATTARDI A., *Giurisdizione e competenza in generale*, in AA.Vv., *Commentario al codice di procedura civile*, diretto da E. ALLORIO, Torino, 1973.

BABORO R. - BURLA P. - FRACCASTORO G. - COLAPINTO F., *L'applicabilità della L. 241/1990 al procedimento tributario*, Milano, 2008.

BAFILE C., *Il nuovo processo tributario*, Padova, 1994.

BALDASSARRE S., *Le ispezioni tributarie*, Milano, 2008.

BARILE P., *Diritti dell'uomo e libertà fondamentali*, Bologna, 1984.

BARONE G., *Discrezionalità* (dir. amm.), in *Enc. giur.*, vol. XI, Roma, 1989, 1 ss.

BARTOLE S., voce *Principi del diritto* (dir. cost.), in *Enc. dir.*, vol. XXXV, Roma, 1986, 494 ss.

BASCIU A.F., *Contributo allo studio dell'obbligazione tributaria*, Napoli, 1964.

BASCIU A.F., *Note sulla potestà di imposizione in materia di imposta di successione*, in AA.Vv., *Studi sul procedimento amministrativo tributario*, cit., 9.

BASILAVECCHIA M., *Il riparto di giurisdizione tra commissioni tributarie e giudice amministrativo*, in *Boll. trib.*, 1990, n. 11, 805 ss.

BASILAVECCHIA M., *Questioni in tema di impugnazione de di atti impugnabili tra vecchio e nuovo processo tributario*, in *Riv. giur. trib.*, 1996, 229.

BASILAVECCHIA M., *Prime considerazioni sulla rinnovata giurisdizione delle Commissioni tributarie*, in *Corr. Trib.*, 2002, 4105 ss.

BASILAVECCHIA M., *La nullità degli atti impositivi: considerazioni sul principio di legalità e funzione impositiva*, in *Riv. Dir. Fin. Sc. Fin.*, 2006, I, 256.

BASILAVECCHIA M., *Funzione impositiva e forme di tutela*, Torino, 2009.

BASILAVECCHIA M., *La tutela della riservatezza nelle indagini tributarie*, in *Corr. trib.*, 2009, 3577 ss.

BASILAVECCHIA M., *Riservatezza e indagini fiscali: dalle norme alla prassi*, in *Corr. Trib.*, 2010, n. 1, 48.

BASILAVECCHIA M., *Il segreto professionale nella verifica fiscale e la tutela giurisdizionale*, in *GT – Riv. giuris. Trib.*, 2010, 768 ss.

BASILAVECCHIA M., *Reclamo, mediazione fiscale e definizione delle liti pendenti*, in *Corr. trib.*, 2011, 2493.

BASILAVECCHIA M., *Corso di diritto tributario*, Torino, 2017.

BATISTONI FERRARA F., *La determinazione della base imponibile nelle imposte indirette*, Napoli, 1964.

BATISTONI FERRARA F., *Processo tributario (Riflessioni sulla prova)* in *Dir. prat. trib.*, 1983, I, 1622 ss.

BATISTONI FERRARA F., *Contraddittorio anticipato e tutela del contribuente*, in *Il fisco*, 1994, 7509 ss.

BATISTONI FERRARA F., *Gli atti impugnabili nel processo tributario*, in *Dir. prat. trib.*, 1996, 1109.

BATISTONI FERRARA F., *La giurisdizione del giudice tributario*, in *Dir. prat. trib.*, 1997, I, 253.

BATISTONI FERRARA F., *Obbligazioni nel diritto tributario*, in *Dig. disc. priv.*, sez. comm., Torino, 1999.

BATISTONI FERRARA F., (a cura di), *Giurisdizione unica tributaria: nuovi profili e problematiche*, Torino, 2007.

BATISTONI FERRARA F. - GRIPPA SALVETTI M.A., *Lezioni di diritto Tributario. Parte generale*, Torino, 1993.

BEGHIN M., *Osservazioni in tema di motivazione dell'avviso di accertamento ex art. 42, d.p.r. n. 600/1973 alla luce dell'art. 7 dello "statuto dei diritti del contribuente"*, in *Riv. dir. trib.*, 2004, I, 711.

BEGHIN M., *Diritto tributario*, Padova, 2017.

BENVENUTI L., *La discrezionalità amministrativa*, Padova, 1986.

BERLIRI C., *Corso istituzionale di diritto tributario*, Milano, 1985.

BERLIRI C. – PERRONE L., (a cura di) *Diritto tributario e Corte costituzionale*, Napoli, 2006.

BERTONE G., *Lo Statuto dei diritti del contribuente*, in *Dir. prat. trib.*, 2016, n. 4, 1726.

BESSONE M., (a cura di), *Lineamenti di diritto privato*, Torino, 2013.

BIAVATI P., *Giurisdizione civile, territorio e ordinamento aperto*, Milano, 1997.

BIGLIAZZI G., voce *interesse legittimo (diritto privato)*, in *Dig. disc. priv.*, sez. civ., Vol. IX, Torino, 1993, 541.

BILANCIA F. – CALIFANO C. – DEL FEDERICO L. – PUOTI P., (a cura di), *Convenzione europea dei diritti dell'uomo e giustizia tributaria italiana*, Torino, 2014.

BIZIOLI G., *La Corte costituzionale riafferma il limite della natura tributaria all'ampliamento delle competenze giurisdizionali del giudice speciale tributario*, in *Giur. cost.*, 2008, 878.

BODRITO A. - CONTRINO A. - MARCHESELLI A., (a cura di), *Consenso, equità e imparzialità nello Statuto del contribuente: studi in onore del prof. Gianni Marongiu*, Torino, 2012.

BORIA P., *L'interesse fiscale*, Torino, 2002.

BORIA P., *La dialettica costituzionale del fenomeno tributario*, in *Dir. Prat. Trib.*, 2004, I, 987 ss.

BORIA P., *Diritto tributario europeo*, Milano, 2010.

BORIA P., *Il bilanciamento di interesse fiscale e capacità contributiva nell'apprezzamento della Corte costituzionale*, in AA.Vv., *Diritto tributario e Corte costituzionale*, cit., 57 ss.

BORIA P., *Il sistema tributario*, in AA.Vv., *Diritto tributario*, cit., 28.

BORIA P., *I principi costituzionali dell'ordinamento fiscale*, in AA.Vv., *Diritto tributario*, cit., 75.

BORIA P., *Diritto tributario*, Torino, 2018.

BORRELLI P. – CAPOLUPO S. – COMPAGNONE P. – VINCIGUERRA L., *Le ispezioni tributarie*, Milano, 2014.

BRANCA G., (a cura di) *Commentario della Costituzione*, Bologna-Roma, 1978.

BRIGHENTI F., *Le controversie tra sostituto e sostituito: al giudice tributario; anzi no, al giudice ordinario*, in *Boll. trib.*, 18, 2009, 1384

BRUZZONE M., *Controlli automatici e formali delle dichiarazioni*, in *Corr. trib.*, 2000, 28.

BUCCICO C., *Gli accessi nell'abitazione e negli studi professionali: la rilevanza delle autorizzazioni*, in *Rass. Trib.*, 2006, n. 5, 1485.

- BUCCICO C., *Il contraddittorio endoprocedimentale nella giurisprudenza europea*, in *Innovazione e diritto*, 2015, n. 5, 65.
- BUCCICO C., *Tutela immediata contro atti istruttori tributari illegittimi*, in *Riv. Dir. Impresa*, 2018, n. 1, 1.
- BURELLI S., *La responsabilità civile da atto o attività istruttoria illegittima*, in AA.Vv., *La responsabilità civile dell'amministrazione finanziaria*, cit., 11 ss.
- BURLA P. - FRACCASTORO G. - BABORO R. - COLAPINTO F., *L'applicabilità della L. 241/1990 al procedimento tributario*, Milano, 2008.
- BUSCEMA A., *Il garante del contribuente e l'autotutela tributaria per i tributi locali: un difficile connubio*, in *Azienditalia - Finanza e Tributi*, 2008, n. 7, 407.
- BUZZACCHI C., *La solidarietà tributaria*, Milano, 2011.
- CALIFANO C., *La motivazione degli atti tributari: studi preliminari*, Firenze, 2008.
- CALIFANO C. – BILANCIA F. – DEL FEDERICO L. – PUOTI P., (a cura di), *Convenzione europea dei diritti dell'uomo e giustizia tributaria italiana*, Torino, 2014.
- CANTILLO M., *Aspetti problematici dell'istituzione della giurisdizione generale tributaria*, in *Rass. trib.*, 2002, 803.
- CAPACCIOLI E., *Contenzioso in materia di imposta sull'entrata* in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1952, II, 54 ss.
- CAPACCIOLI E., *L'estimazione semplice*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1956, I, 375 ss.
- CAPACCIOLI E., *L'accertamento tributario*, in *Riv. dir. fin.*, 1966, I, 3.
- CAPACCIOLI E., *La nuova disciplina del contenzioso tributario: le fasi dinanzi alle Commissioni di primo e di secondo grado*, in ID., *Diritto e processo: scritti vari di diritto pubblico*, Padova, 1978, 571 ss.
- CAPACCIOLI E., *Diritto e processo: scritti vari di diritto pubblico*, Padova, 1978.
- CAPACCIOLI E., *Manuale di diritto amministrativo*, II ed., Padova, 1983.

CAPOLUPO S., *Garante del contribuente: funzioni e prospettive*, *Il Fisco*, 2000, n. 27, 8952.

CAPOLUPO S., *Manuale dell'accertamento delle imposte*, Milano, 2013.

CAPOLUPO S. – BORRELLI P. - COMPAGNONE P. – VINCIGUERRA L., *Le ispezioni tributarie*, Milano, 2014.

CARBONE M. – SCREPANTI S., *Statuto dei diritti del contribuente*, Roma-Milano, 2000.

CARBONE V., *Il nuovo assetto della giustizia tributaria*, in *Corr. Giur.*, 2002, n. 4, 421 ss.

CARDILLO M., *aspetti critici del processo tributario nella recente giurisprudenza della Corte di Cassazione*, in *Rass. trib.*, 2010, 13.

CARINCI A., *Prime considerazioni sull'avviso di accertamento esecutivo ex D.L. n. 78/2010*, in *Riv. dir. trib.*, 2011, I, 159 ss.

CARINGELLA F., *Corso di diritto amministrativo*, Milano, 2011.

CARINGELLA F., *Manuale di diritto amministrativo*, Roma, 2012.

CARPENTIERI L., *Il ruolo della Corte di Giustizia nell'interpretazione e nell'applicazione del diritto comunitario*, in L. CARPENTIERI – R. LUPI – D. STEVANATO, *Il diritto tributario nei rapporti internazionali*, Milano, 2003.

CARPENTIERI L., *Le fonti del diritto tributario*, in AA.Vv., *Diritto tributario*, cit., 216.

CARUSO S., *I poteri istruttori dell'amministrazione finanziaria nei confronti dei professionisti*, Milano, 2014.

CASETTA E., *Manuale di diritto amministrativo*, Milano, 2015.

CASSESE S., *Il diritto amministrativo e i suoi principi*, in AA.Vv., *Istituzioni di diritto amministrativo*, a cura di S. CASSESE, Milano, 2004.

CASSESE S., (a cura di). *Istituzioni di diritto amministrativo*, Milano, 2004.

CASSESE S., (a cura di) *Dizionario diritto pubblico*, Milano, 2006.

CERRI A., *Libertà personale* (dir. cost.), in *Enc. giur.*, vol. XIX, Roma, 1991.

CERRI A., *Imparzialità e buon andamento della p.a.*, in *Enc. Giur. Treccani*, Diritto online, 2013.

- CESARINI SFORZA W., voce *Diritto soggettivo*, in *Enc. dir.*, vol. XII, Milano, 1964, 659 ss.
- CHIOVENDA G., *Principi di diritto processuale civile*, Napoli, 1923.
- CHIZZINI A., *I rapporti tra codice di procedura civile e processo tributario*, in AA.Vv., *Il processo tributario. Giurisprudenza sistematica di diritto tributario*, diretta da F. TESAURO, Torino, 1998, 3.
- CHIZZINI A., *Primi spunti sul tema delle parti, delle azioni e del giudicato nel nuovo processo tributario*, in AA.Vv., *Il nuovo processo tributario*, a cura di L. TOSI - A. VIOTTO, Padova, 1999, 32-33.
- CIARCIA A. R., *La tutela del contribuente sottoposto a verifiche fiscali*, in *Dir. prat. trib.*, 2007, I, 2.
- CIAVARELLA D., *Il Garante del contribuente quale organo di legalità e di politica fiscale*, in *Il Fisco*, 2002, 4995.
- CIPOLLA G.M., *Le nuove materie attribuite alla giurisdizione tributaria*, in *Rass. trib.*, 2003, 463.
- CIVITERESE S. - MATTEUCCI S., (a cura di), *Dal procedimento amministrativo all'azione amministrativa*, Bologna, 2004.
- COCIVERA B., *Accertamento tributario*, in *Enc. dir.*, vol. I, Milano, 1958, 246 ss.
- COGNETTI S., *Principio di proporzionalità. Profili di teoria generale e di analisi sistematica*, Torino, 2010.
- COLAPINTO F - BURLA P. - FRACCASTORO G. - BABORO R., *L'applicabilità della L. 241/1990 al procedimento tributario*, Milano, 2008.
- COLLI VIGNARELLI A., *La violazione dell'art. 12 dello Statuto e la illegittimità dell'accertamento alla luce dei principi di collaborazione e di buona fede*, in AA.Vv., *Consenso, equità e imparzialità nello Statuto del contribuente*, cit., 510.
- COMELLI A., *Sulla non condivisibile tesi secondo cui l'accertamento tributario si identifica sempre in un procedimento amministrativo (speciale)*, in *Dir. Prat. Trib.*, 2006, 731.
- COMELLI A., *Poteri e atti nell'imposizione tributaria*, Padova, 2012.

COMPAGNONE P. - BORRELLI P. - CAPOLUPO S. - VINCIGUERRA L., *Le ispezioni tributarie*, Milano, 2014.

CONSOLO C., *Dal contenzioso al processo tributario*, Milano, 1992, XIII.

CONSOLO C. - GLENDI C., (a cura di) *Commentario breve alle leggi sul processo tributario*, Padova, 2008.

CONTE D., *Il nuovo modello di attuazione dei tributi nella delega fiscale: l'occasione per legittimare il diritto al contraddittorio nel giusto procedimento di accertamento tributario*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2014, I, 609.

CONTRINO A. - BODRITO A. - MARCHESELLI A., (a cura di), *Consenso, equità e imparzialità nello Statuto del contribuente: studi in onore del prof. Gianni Marongiu*, Torino, 2012.

COPPA D., *Impugnabilità degli avvisi bonari e tutela del contribuente* in *Corr. trib.*, 2007, 3687.

CORDA F., *Riflessioni in merito all'impugnabilità dell'estratto di ruolo*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2016, n. 4, 186.

CORSO G., *Il principio di ragionevolezza nel diritto amministrativo*, in *Ars Interpretandi*, 2002, 7, 437-451.

COSENTINO S. - LA ROCCA C. - TARANTO G.M., *Lezioni di diritto tributario. Parte Generale*, Ebook, 2016.

COTTO A. - MEOLI M. - VALENTE G., *Lo Statuto dei diritti del contribuente*, Milano, 2001.

D'AYALA VALVA F., *Dall'Ombudsman al Garante del contribuente. Studio di un percorso normativo*, in *Riv. dir. trib.*, 2000, 1037.

D'AYALA VALVA F., *Il contribuente sottoposto a verifiche fiscali e l'intervento del garante*, in *Riv. dir. trib.*, 2003, 179.

DE BRACO S.C. - GRASSI S., *La trasparenza amministrativa nel procedimento di accertamento tributario*, Padova, 1999.

DE MITA E., *Guida alla giurisprudenziale costituzionale tributaria*, Milano, 2004.

DE MITA E., *Interesse fiscale e tutela del contribuente: le garanzie costituzionali*, Milano, 2006.

DE MITA E., *La Guardia di Finanza tra interesse fiscale e tutela del contribuente*, in ID., *Interesse fiscale e tutela del contribuente. Le garanzie costituzionali*, cit., 319.

DEL FEDERICO L., *Tasse, tributi paracommutativi e prezzi pubblici*, Torino, 2000.

DEL FEDERICO L., *Procedimento amministrativo e procedimento tributario: le prospettive di revisione della legge n. 241/1990*, in AA.Vv., *Dal procedimento amministrativo all'azione amministrativa*, a cura S. CIVITERESE MATTEUCCI – G. GARDINI, Bologna, 2004, 87.

DEL FEDERICO L., *La rilevanza della legge generale sull'azione amministrativa in materia tributaria e l'invalidità degli atti impositivi*, in *Riv. dir. trib.*, 2010, 759.

DEL FEDERICO L., *Tutela del contribuente e integrazione giuridica europea. Contributo allo studio della prospettiva italiana*, Milano, 2010.

DEL FEDERICO L., *I rapporti tra lo statuto e la legge generali sull'azione amministrativa*, in *Rass. trib.*, 2011, 1393.

DEL FEDERICO L., *Procedimento tributario*, in *Enc. Giur. Treccani*, Diritto online, 2014.

DEL FEDERICO L. – BILANCIA F. – CALIFANO C. – PUOTI P., (a cura di), *Convenzione europea dei diritti dell'uomo e giustizia tributaria italiana*, Torino, 2014.

DELLA VALLE E. – FICARI V. – MARINI G., *Il processo tributario*, Padova, 2008.

DEOTTO D., *Verifica al contribuente e «tutela» del Garante*, in *Corr. trib.*, 2000, 2692.

DOMINICI R., *Attitudine espansiva del principio del contraddittorio*, in *GT – Riv. giur. trib.*, 2015, 680 ss.

DOMINICI R. – MARONGIU G., *La giustizia tributaria della fondazione dello Stato unitario alla Seconda guerra mondiale*, in AA.Vv., *La giustizia tributaria italiana e la sua Commissione centrale*, a cura di G. PAEOLOGO, Milano, 2005, 7 ss.

DONATELLI S., *Osservazioni critiche in tema di ammissibilità dell'impugnazione del diniego di autotutela innanzi alle Commissioni Tributarie*, in *Rass. Trib.*, 2005, 1732 ss.

ESPOSITO R., *Il ricorso*, in AA.Vv., *Il processo tributario*, a cura di E. DELLA VALLE - V. FICARI - G. MARINI, Milano, 2008, 275.

ESPOSITO R., *“Verifica fiscale” e giusto procedimento tributario*, in *Dir. prat. trib.*, 2018, n. 3, 985.

FALSITTA G., *Il ruolo di riscossione*, Padova, 1972.

FALSITTA G., *Lo Statuto dei diritti del contribuente e il castello dei Pirenei*, in *Corr. giur.*, 2001, 1262.

FALSITTA G., *Manuale di diritto tributario*, Milano, 2002.

FALSITTA G., *Manuale di diritto tributario, Parte generale*, Padova, 2003.

FALSITTA G., *Osservazioni del moderatore a margine degli interventi*, in AA.Vv., *Giurisdizione unica tributaria: nuovi profili e problematiche*, a cura di F. BATISTONI FERRARA, Torino, 2007, 76.

FALSITTA G., *Corso istituzionale di diritto tributario*, Padova, 2012.

FALSITTA G., *Manuale di diritto tributario*, Padova, 2017.

FALSITTA G., (a cura di), *Commentario breve alle leggi tributarie. Diritto costituzionale tributario e Statuto del contribuente*, Padova, 2011.

FANELLI R., *Tutelato «parzialmente» il contribuente contro illegittime autorizzazioni*, in *GT – Riv. Giur. Trib.*, 2009, 678 ss.

FANTOZZI A., *I rapporti tra fisco e contribuente nella nuova prospettiva dell'accertamento tributario*, in *Riv. Dir. Fin.*, 1982, I, 216.

FANTOZZI A., *Accertamento tributario*, in *Enc. Giur.*, I, Roma, 1988, *ad vocem*.

FANTOZZI A., *Premesse per una teoria della successione nel procedimento tributario*, in AA.Vv., *Studi sul procedimento amministrativo tributario*, cit.

FANTOZZI A., *Diritto tributario*, Torino, 1991, 98 ss.

FANTOZZI A., *Nuove forme di tutela delle situazioni soggettive nelle esperienze processuali: la prospettiva tributaria*, in *Riv. dir. trib.*, 2004, 3.

FANTOZZI A., voce *Fisco*, in *Enc. it.*, Appendice, VII, Roma, 2007, 44 ss.

FANTOZZI A., *La teoria dell'indisponibilità dell'obbligazione tributaria*, in AA.Vv., *Adesione conciliazione ed autotutela*, a cura di M. POGGIOLI, Padova, 2007, *ad vocem*.

FANTOZZI A., *Violazioni del contraddittorio e invalidità degli atti tributari*, in *Riv. dir. trib.*, 2011, I, 138.

FANTOZZI A., *Gli schemi teorici di attuazione del tributo*, in AA.Vv., *Il diritto tributario*, cit., 397 ss.

FANTOZZI A., *L'accertamento*, in AA.Vv., *Diritto tributario*, cit., 538.

FANTOZZI A., *Le violazioni del contraddittorio e l'invalidità degli atti tributari*, in AA.Vv., *Consenso, equità e imparzialità nello Statuto del contribuente. Studi in onore del prof. Gianni Marongiu*, cit., 483 ss.

FANTOZZI A. – FEDELE A., (a cura di) *Lo statuto dei diritti del contribuente*, Milano, 2005.

FANTOZZI A., (a cura di) *Diritto tributario*, Milano, 2012.

FEDELE A., *La distinzione dei tributi dalle entrate di diritto privato e la competenza del tribunale*, in *Dir. prat. trib.*, 1969, II, 3.

FEDELE A., *A proposito di una recente raccolta di saggi sul procedimento amministrativo tributario*, in *Riv. Dir. Fin.*, 1971, I, 433.

FEDELE A., *Corrispettivi di pubblici servizi, prestazioni imposte, tributi*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1971, 27.

FEDELE A., *sub art. 23*, in AA.Vv., *Commentario della Costituzione*, a cura di G. BRANCA, Bologna-Roma, 1978, 38 ss.

FEDELE A., *L'accertamento tributario e i principi costituzionali*, in *Riv. Dir. Fin.*, 1992, I, 473.

FEDELE A., *La funzione fiscale e la "capacità contributiva" nella Costituzione italiana*, in AA.Vv., *Diritto tributario e Corte costituzionale*, cit., 2.

FEDELE A., *Appunti dalle lezioni di diritto tributario*, Torino, 2005.

FEDELE A., *Federico Maffezzoni e la teoria del procedimento di imposizione*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2012, I, 129.

FEDELE A. - FANTOZZI A., (a cura di) *Lo statuto dei diritti del contribuente*, Milano, 2005.

- FERLAZZO NATOLI L., *La tutela del contraddittorio nel procedimento di accertamento*, in *Boll. trib.*, 2004, 60 ss.
- FERLAZZO NATOLI L., *La tutela del contribuente nel procedimento istruttorio (tra conventio ad excludendum ed uguaglianza costituzionale)*, in *Dir. Prat. Trib.*, 2006, III, 10577.
- FERLAZZO NATOLI L., *Diritto tributario*, Milano, 2010.
- FERLAZZO NATOLI L., *Dallo statuto dei diritti del contribuente alla codificazione tributaria*, in AA.Vv., *Consenso, equità e imparzialità nello Statuto del contribuente: studi in onore del prof. Gianni Marongiu*, cit., 27.
- FICARI V., *Utilizzazione e trasmissione dei dati bancari e segreto bancario ed accertamento tributario*, in *Riv. dir. trib.*, 1992, 855 ss.
- FICARI V. – DELLA VALLE E. – MARINI G., *Il processo tributario*, Padova, 2008.
- FICHERA F., *Fiscalità ed extrafiscalità nella Costituzione. Una rivisitazione dei lavori preparatori*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1997, 486.
- FIorentino S., *I nuovi limiti interni della giurisdizione tributaria*, in *Giust. trib.*, 2008, *passim*.
- FOLLIERI E., *La tutela risarcitoria degli interessi legittimi. Profili ricostruttivi con riferimento al D.lgs. 31 marzo 1998, n. 80*, in AA.Vv., *Le situazioni giuridiche soggettive del diritto amministrativo*, a cura di E. PICOZZA - G. PALMA - E. FOLLIERI, Padova, 1999, 139 ss.
- FOLLIERI E. – PALMA G. – PICOZZA E., (a cura di) *Le situazioni giuridiche soggettive del diritto amministrativo*, Padova, 1999.
- FORTE F. - LONGOBARDI C., (a cura di) *Opere giuridiche*, vol. II, Milano, 1962.
- FORTUNA E., *Gli attuali confini della giurisdizione tributaria*, in *Riv. dir. trib.*, 2003, 13.
- FRACCASTORO G. - BURLA P. - BABORO R. - COLAPINTO F., *L'applicabilità della L. 241/1990 al procedimento tributario*, Milano, 2008.
- FRANSONI G., *Giudicato tributario e attività dell'amministrazione finanziaria*, Milano, 2001.

FRANSONI G., *Contro l'impugnabilità degli avvisi di pagamento della Tarsu*, in *Giur. trib.*, 2008, 317.

FRANSONI G., *Verso la fine del principio di tipicità degli atti impugnabili: tutte in tema di tutela anticipata avverso gli avvisi bonari di pagamento*, in *Giur. trib.*, 2008, 507.

FRANSONI G., *Spunti ricostruttivi in tema di atti impugnabili nel processo tributario*, in *Riv. dir. trib.*, 2012, 979.

FRANSONI G., *Abuso del diritto: generalità della clausola e determinatezza del procedimento*, in *Rass. trib.*, 2017, 297.

FROSINI V., voce *Diritto soggettivo*, in *Noviss. Dig. It.*, vol. V, Torino, 1960, 1047 ss.

GAFFURI A. M., *L'imposta sulle successioni e donazioni*, Torino, 1976.

GAFFURI A.M., *Appunti sul potere di accesso degli uffici finanziari*, in *Rass. trib.*, 2000, 528.

GAFFURI G., *Lezioni di diritto tributario*, Padova, 1994.

GAFFURI G. - SCUFFI M., (coordinato da) *Lezioni di diritto tributario sostanziale e processuale*, Milano, 2009.

GALETTA D.U., *Il principio di proporzionalità*, in *Codice dell'azione amministrativa*, a cura di M.A. SANDULLI, Milano, 2010, 110 ss.

GALLI R. – GALLI D., *Corso di diritto amministrativo*, Padova, 2004.

GALLO C. E., *Manuale di giustizia amministrativa*, Torino, 2016.

GALLO F., *Accertamento tributario del contribuente: prospettive di riforma*, in *Dir. prat. Trib.*, 1990, *passim*.

GALLO F., *Discrezionalità dell'accertamento tributario e sindacabilità delle scelte d'ufficio*, in *Riv. dir. fin.*, 1992, 655.

GALLO F., *Discrezionalità (diritto tributario)*, in *Enc. Dir.*, II, Milano, 1999, 536.

GALLO F., *Le ragioni del fisco, etica e giustizia nella tassazione*, Bologna, 2007.

GALLO F., *L'istruttoria nel sistema tributario*, in *Rass. Trib.*, 2009, 28.

GALLO F., *Contraddittorio procedimentale e attività istruttoria*, in *Dir. prat. trib.*, 2011, III, 10467.

GALLO F., *Contraddittorio procedimentale e attività istruttoria*, in AA.Vv., *La concentrazione della riscossione nell'accertamento*, a cura di C. GLENDI – V. UCKMAR, Padova, 2011, 202.

GANDINI D., *I soggetti*, in AA.Vv., *Il giusto procedimento tributario. Principi e discipline*, a cura di A. MARCHESELLI, Padova, 2012, 199.

GIACOBBE G., voce *Riservatezza*, in *Enc. dir.*, vol. XI, Milano, 1989, 1243.

GIOVANNINI A., *Il ricorso e gli atti impugnabili*, in AA.Vv., *Giurisprudenza sistematica di diritto tributario*, cit., 379.

GIANNINI A.D., *Il concetto giuridico di tassa*, in *Riv. it. dir. fin.*, 1937, *passim*.

GIANNINI A.D., *Il rapporto giuridico d'imposta*, Milano, 1937, 13.

GIANNINI A.D., *Istituzioni di diritto tributario*, Milano, 1938.

GIANNINI A.D., *Inchieste pubbliche e inchieste nel pubblico interesse*, in *Cons. St.*, 1954, n. 11, 125.

GIANNINI A.D., *I concetti fondamentali del diritto tributario*, Torino, 1956.

GIANNINI M.S., *Il potere discrezionale della Pubblica amministrazione*, Milano, 1939.

GIANNINI M.S., *Lezioni di diritto amministrativo*, Milano, 1967.

GIANNINI M.S., *Diritto amministrativo*, Milano, 1970.

GIANNINI M.S., *Diritto amministrativo*, Milano, 1988.

GIOVANARDI A., *Gli accessi*, in AA.Vv., *Codice delle ispezioni e verifiche tributarie*, a cura di V. UCKMAR – F. TUNDO, Piacenza, 2005, *ad vocem*.

GLENDI C., *L'oggetto del processo tributario*, Padova, 1984.

GLENDI C., *Rapporti tra nuova disciplina del processo tributario e codice di procedura civile*, in *Dir. prat. trib.*, 2000, I, 1700 ss.

GLENDI C., voce *Contenzioso tributario*, in *Enc. giur. Treccani*, Vol. VIII, Roma, 2001, 6.

GLENDI C., *Aspetti applicativi delle modifiche apportate al processo tributario*, in *Corr. Trib.*, 2006, n. 6, 420 ss.

GLENDI C. - CONSOLO C., (a cura di) *Commentario breve alle leggi sul processo tributario*, Padova, 2008.

- GLENDI C., *Indagini tributarie e tutela giurisdizionale*, in *Corr. Trib.*, 2009, n. 44, 3618 ss.
- GLENDI C. – UCKMAR V., (a cura di) *La concentrazione della riscossione nell'accertamento*, Padova, 2011.
- GLENDI G., *Note critiche alla teorica giurisprudenziale degli atti facoltativamente impugnabili nel processo tributario*, in *Dir. Prat. Trib.*, 2018, n. 6, 2528.
- GOBBI C., *Il processo tributario*, Milano, 2011, 19.
- GRASSI S. – DE BRACO S.C., *La trasparenza amministrativa nel procedimento di accertamento tributario*, Padova, 1999.
- GRASSO O., *I principi generali dell'attività amministrativa*, in AA.Vv., *Il procedimento amministrativo*, Torino, 2010, 5.
- GRIPPA SALVETTI M.A - BATISTONI FERRARA F., *Lezioni di diritto Tributario. Parte generale*, Torino, 1993.
- GUIDARA A., *Indisponibilità del tributo e accordi in fase di riscossione*, Milano, 2011.
- IAIA R., *I confini di illegittimità del provvedimento lesivo del diritto europeo al contraddittorio preliminare*, in *GT – Riv. giur. trib.*, 2014, 838 ss.
- IAIA R., *Il contraddittorio anteriore al provvedimento amministrativo tributario nell'ordinamento dell'Unione Europea. Riflessi nel diritto nazionale*, in *Dir. prat. trib.*, 2016, I, 55 ss.
- INGRAO G., *La valutazione del comportamento delle parti*, Milano, 2008.
- LA ROCCA C. - TARANTO G.M. - COSENTINO S., *Lezioni di diritto tributario. Parte Generale*, Ebook, 2016.
- LA ROSA S., *Scienza, politica del diritto e dato normativo nella disciplina dell'accertamento dei redditi*, in *Riv. dir. fin. scienz. fin.*, 1981, I, 561.
- LA ROSA S., *Accertamento tributario*, in *Dig. disc. priv., sez. comm.*, I, Torino, 1987, 5.
- LA ROSA S., *Caratteri e funzioni dell'accertamento tributario*, in *Dir. prat. trib.*, 1990, 791.
- LA ROSA S., *Accesso agli atti dispositivi di verifiche fiscali e tutela del diritto di riservatezza*, in *Riv. dir. trib.*, 1996, II, 1124.

- LA ROSA S., *Amministrazione finanziaria e giustizia tributaria*, Torino, 2000.
- LA ROSA S., *Sui riflessi procedimentali e processuali delle indagini tributarie irregolari*, in *Riv. dir. trib.*, 2002, n. 4, II, 292 ss.
- LA ROSA S., *Il giusto procedimento tributario*, in *Giur. Imp.*, 2004, 765.
- LA ROSA S., *Principi di diritto tributario*, Torino, 2006.
- LA ROSA S., *I procedimenti tributari: fasi, efficacia e tutela*, in *Riv. dir. trib.*, 2008, 803.
- LA ROSA S., *Principi di diritto tributario*, Torino, 2009.
- LA ROSA S., *Istruttoria e poteri dell'ente impositore*, in *Riv. dir. trib.*, 2009, I, 523.
- LA ROSA S., *Principi di diritto tributario*, Torino, 2016.
- LEVI F., *L'attività conoscitiva della pubblica amministrazione*, Torino, 1967.
- LOMBARDI S., *Statuto dei diritti del contribuente e teoria delle fonti*, in *Riv. dir. trib.*, 2005, I, 165.
- LOMBARDO G., *Il principio di ragionevolezza nella giurisprudenza amministrativa*, in *Riv. trim. dir. pubbl.*, 1997, 421 ss.
- LONGOBARDI C., *La nascita del debito d'imposta*, Padova, 1965.
- LONGOBARDI C. - FORTE F., (a cura di) *Opere giuridiche*, vol. II, Milano, 1962.
- LORENZON G. - MOSCHETTI F. - SCHIAVOLIN R. – TOSI L., (a cura di), *La capacità contributiva*, Padova, 1993.
- LOVECCHIO L., *Atti istruttori illegittimi: è tempo di ammettere il principio della immediata ricorribilità*, in *Il fisco*, 2017, n. 38, 3607.
- LUNELLI R., *La tutela del contribuente di fronte agli atti istruttori del procedimento di accertamento illegittimi*, in *GT- Riv. Giur. Trib.*, 2009, n. 6, 488.
- LUPI R., *Manuale di diritto tributario., Parte generale*, Milano, 2002.
- LUPI R., *Vizi delle indagini fiscali e inutilizzabilità della prova: un difficile giudizio di valore*, in *Rass. trib.*, 2002, 651.
- LUPI R., *Diritto tributario*, Milano, 2005.

- LUPI R. - PORCARO G., *Atti istruttori e giurisdizione del TAR*, in *Dial. dir. Trib.*, 2004, 36.
- LUPO E., *Relazione sull'amministrazione della giustizia nell'anno 2011*, Roma, 26 gennaio 2012, in *Foro it.*, 2012, V, 37 ss.
- MAFFEZZONI F., *Il procedimento d'imposizione nell'imposta generale sull'entrata*, Napoli, 1965.
- MAFFEZZONI F., *Profili di una teoria giuridica generale dell'imposta*, Milano, 1969.
- MAFFEZZONI F., *Atti impugnabili e funzioni del processo avanti alle Commissioni tributarie*, in *Boll. trib.*, 1976, 1569 ss.
- MAFFEZZONI F., *La natura del processo tributario nella giurisprudenza della Corte di Cassazione: le contraddizioni e le prospettive del loro superamento*, in *Boll. trib.*, 1989, 1797 ss.
- MAGNANI C., *Il processo tributario, contributi alla dottrina generale*, Padova, 1965, 60.
- MANGIONE F., *L'atto di accertamento tributario nel diritto penale*, Padova, 1965.
- MANZON E., *Processo tributario e costituzione. Riflessioni circa l'incidenza della novella dell'art. 111 Cost. sul diritto processuale tributario*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2001, 1128 ss.
- MANZONI I., *La dichiarazione dei redditi. Natura e funzione. Possibilità di integrazioni e rettifiche*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1979, I, 615.
- MANZONI I., *Imposizione fiscale, diritti di libertà e garanzie costituzionali*, in AA.Vv., *Studi in onore di Enrico Allorio*, cit., 1991 ss.
- MANZONI I., *Potere di accertamento e tutela del contribuente*, Milano, 1993.
- MANZONI I. – VANZ G., *Il diritto tributario. Profili teorici e sistematici*, Torino, 2008.
- MARCHESE S., *Attività istruttorie dell'Amministrazione finanziaria e diritti fondamentali europei dei contribuenti*, in *Dir. prat. trib.*, 2013, I, 493 ss.
- MARCHESELLI A., *Accertamento tributario e difesa del contribuente*, Milano, 2010.

- MARCHESELLI A., *Le garanzie del professionista nell'istruttoria tributaria: dalla tutela differita alla tutela inibitoria*, in *Dir. Prat. Trib.*, 2011, n. 1, 1008.
- MARCHESELLI A., *Il "giusto procedimento" tributario. Principi e discipline*, Padova, 2012.
- MARCHESELLI A., *L'effettività del contraddittorio nel procedimento tributario tra Statuto del contribuente e principi comunitari*, in AA.Vv., *Consenso, equità e imparzialità nello Statuto del contribuente, Studi in onore di Gianni Marongiu*, cit., 415.
- MARCHESELLI A., *Il contraddittorio va sempre applicato, ma la sua omissione non può eccepirsi in modo pretestuoso*, in *Corr. trib.*, 2014, 2536 ss.
- MARCHESELLI A., *Il contenzioso tributario – Guide e Soluzioni*, Milano, 2014.
- MARCHESELLI A., *Il giusto processo tributario europeo: efficienza e giustizia nel diritto finanziario d'Europa*, Vicalvi, 2016.
- MARCHESELLI A., *Le mille contraddizioni del principio del contraddittorio*, in *Corr. trib.*, 2018, n. 3, 176.
- MARCHESELLI A - MARONGIU G., *Lezioni di diritto tributario*, Torino, 2011.
- MARCHESELLI A. - CONTRINO A. - BODRITO A., (a cura di), *Consenso, equità e imparzialità nello Statuto del contribuente: studi in onore del prof. Gianni Marongiu*, Torino, 2012.
- MARCHESELLI A, (a cura di), *Il giusto procedimento tributario. Principi e discipline*, Padova, 2012.
- MARELLO E., *Segreto professionale e segreto difensivo nell'accertamento tributario*, in *Rass. trib.*, 2011, n. 2, 280 ss.
- MARINI G.- FICARI V. – DELLA VALLE E., *Il processo tributario*, Padova, 2008.
- MARINO G., *Lo Statuto dei diritti del contribuente a cinque anni dalla sua istituzione*, in *Rass. trib.*, 2006, 460.
- MARONGIU G., *La rinnovata giurisdizione delle Commissioni tributarie*, in *Rass. trib.*, 2003, 117.

- MARONGIU G., *Diritto al contraddittorio e statuto del contribuente*, in *Dir. prat. trib.*, 2012, n. 4, 20613 ss.
- MARONGIU G., (a cura di), *Lo Statuto dei diritti del contribuente*, Torino, 2010.
- MARONGIU G. - DOMINICI R., *La giustizia tributaria della fondazione dello Stato unitario alla Seconda guerra mondiale*, in AA.Vv., *La giustizia tributaria italiana e la sua Commissione centrale*, a cura di G. PAEOLOGO, Milano, 2005, 7 ss.
- MARONGIU G. - MARCHESELLI A., *Lezioni di diritto tributario*, Torino, 2011.
- MARONGIU P., *L'Amministrazione fiscale fra poteri e responsabilità*, Torino, 2016.
- MARTINEZ T., *Diritto costituzionale*, Milano, 2011.
- MASTROIACOVO V., *Valenza ed efficacia delle disposizioni dello Statuto dei diritti del contribuente*, in *Riv. dir. trib.*, 2004, 11.
- MATTEUCCI S. - CIVITERESE S., (a cura di), *Dal procedimento amministrativo all'azione amministrativa*, Bologna, 2004.
- MAZZAGRECO D., *I limiti all'attività impositiva nello statuto dei diritti del contribuente*, Torino, 2011.
- MELIS G., *Il principio di giusto bilanciamento tra interesse fiscale e diritti proprietari nella giurisprudenza della Corte europea dei diritti dell'uomo in tema di riscossione tributaria*, Torino, 2013.
- MELIS G., *Lezioni di diritto tributario*, Torino, 2017.
- MELONCELLI A., *Il controllo di proporzionalità e la giurisprudenza comunitaria in materia fiscale*, in *Riv. dir. trib.*, 2005, I, 779 ss.
- MEOLI M. - COTTO A. – VALENTE G., *Lo Statuto dei diritti del contribuente*, Milano, 2001.
- MERUSI F., *Ragionevolezza e discrezionalità amministrativa*, Napoli, 2011.
- MICALI S., *L'attività istruttoria tributaria*, Milano, 2001.
- MICCINESI M., *Il nuovo processo tributario*, Milano, 2004.
- MICELI R., *Il diritto del contribuente al contraddittorio nella fase istruttoria*, in *Riv. dir. trib.*, 2001, 371.

- MICELI R., *Giusto processo tributario: un nuovo passo indietro della giurisprudenza di legittimità!*, in *Riv. dir. trib.*, 2004, 759.
- MICELI R., *La motivazione degli atti tributari* in AA.Vv., *Lo statuto dei diritti del contribuente*, cit., 300.
- MICELI R., *La motivazione “per relationem”*, in AA.Vv., *Statuto dei diritti del contribuente*, cit., 1145.
- MICELI R., *La partecipazione del contribuente alla fase istruttoria*, in AA.Vv., *Statuto dei diritti del contribuente*, cit., 689 ss.
- MICELI R., *Riflessioni sul rapporto fra le illegittimità istruttorie e l'accertamento della pretesa impositiva*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2006, 787.
- MICELI R., *Indebito comunitario e sistema tributario interno: contributo allo studio del rimborso d'imposta secondo il principio di effettività*, Milano, 2009.
- MICELI R., *L'attività istruttoria tributaria*, in AA.Vv., *Diritto tributario*, cit., 615 ss.
- MICELI R., *Il contraddittorio nelle indagini tributarie*, in *Treccani: Libro dell'anno 2012*, Roma, 2012, 573.
- MICELI R., *L'applicabilità della legge “Pinto” al processo tributario*, in Aa.Vv., *Convenzione europea dei diritti dell'uomo e giustizia tributaria italiana*, a cura di F. BILANCIA – C. CALIFANO – L. DEL FEDERICO – P. PUOTI, Torino, 2014.
- MICELI R., *Il contraddittorio pre-contenzioso nelle indagini tributarie: un principio generale senza disciplina di attuazione*, in *Riv. dir. trib.*, 2016, III, 370.
- MICHELI G.A., *Profili critici in tema di potestà d'imposizione*, in *Riv. dir. fin.*, 1964, I, 3.
- MICHELI G.A., *Premesse per una teoria della potestà d'imposizione*, in *Riv. dir. fin.*, 1967, I, 266.
- MICHELI G.A., (a cura di) *Studi sul procedimento amministrativo tributario*, Milano, 1971.
- MICHELI G.A., *Considerazioni sul procedimento tributario di accertamento*, in *Riv. Dir. Fin.*, 1974, I, 637.

- MICHELI G.A., *Corso di diritto tributario*, Torino, 1989.
- MICHELI G.A. - TREMONTI G., voce *Obbligazioni* (diritto tributario), in *Enc. dir.*, vol. XXIX, Milano, 1979, 417.
- MIGNONE C. - VIPIANA PERPETUA P.M., *Manuale di giustizia amministrativa*, Padova, 2013.
- MILANESE M., *La natura tributaria dell'atto non preclude il ricorso agli organi di giustizia amministrativa*, in *Riv. dir. Trib.*, 2004, n. 2, 285.
- MODUGNO F., voce *Principi generali dell'ordinamento*, in *Enc. giur. Treccani*, vol. XXIV, Roma, 1991, 1 ss.
- MODUGNO F., *I nuovi diritti nella giurisprudenza costituzionale*, Torino, 1995.
- MONDINI A., *Contributo allo studio del principio di proporzionalità nel sistema dell'Iva europea*, Roma, 2013.
- MORBIDELLI G., *Il principio di ragionevolezza nel procedimento amministrativo*, in AA.Vv., *Scritti in onore di G. Guarino*, vol. III, Padova, 1998, *ad vocem*.
- MORTARA L., *Commento del codice e delle leggi di procedura*, Torino, 1905.
- MORTARA L., *Commentario del codice e delle leggi di procedura civile*, Milano, 1923.
- MORTATI, C. *Potere discrezionale*, in *Nss. Dig. it.*, Torino, 1939, 76.
- MORTATI C., *Istituzioni di diritto pubblico*, Padova, 1967.
- MOSCATELLI M. T., *Discrezionalità nell'accertamento tributario e tutela del contribuente*, in *Rass. trib.*, 1997, 1107.
- MOSCATELLI M. T., *Moduli consensuali e istituti negoziali nell'attuazione della norma tributaria*, Milano, 2007.
- MOSCATELLI M. T., *Indisponibilità e discrezionalità (dir. trib.)*, in *Treccani – diritto online*, 2016.
- MOSCHETTI F., *Avviso di accertamento tributario e garanzie del cittadino*, in *Dir. prat. trib.*, 1983, I, 1918.

MOSCHETTI F., *Profili generali*, in AA.Vv., *La capacità contributiva*, a cura di F. MOSCHETTI F.- G. LORENZON - R. SCHIAVOLIN - L. TOSI, Padova, 1993.

MOSCHETTI F. - LORENZON G. - SCHIAVOLIN R. – TOSI L., (a cura di), *La capacità contributiva*, Padova, 1993.

MOSCHETTI G., *Il principio di proporzionalità come "giusta misura" del potere nell'evoluzione del diritto tributario*, Padova, 2017.

MULEO S., *Contributo allo studio del sistema probatorio nel procedimento di accertamento*, Torino, 2000.

MULEO S., *Motivazione degli atti impositivi e (ipotetici) riflessi tributari delle modifiche della legge n. 241/90*, in *Dial. dir. Trib.*, 2005, 537.

MULEO S., *L'applicazione dell'art. 6 CEDU anche all'istruttoria tributaria a seguito della sentenza del 21 febbraio 2008 della Corte Europea dei Diritti dell'Uomo nel caso «Ravon e altri c. Francia» e le ricadute sullo schema processuale vigente*, in *Riv. dir. trib.*, 2008, IV, 198 ss.

MULEO S., *Corte Europea dei Diritti dell'Uomo e indagini fiscali*, in *Dial. Trib.*, 2009, 381.

MULEO S., *Le sezioni unite dichiarano non impugnabili dinanzi al tar gli atti istruttori del procedimento*, in *Corr. Trib.*, 2009, 1914.

MULEO S., *Lezioni di diritto tributario*, Torino, 2016.

MUSCARÀ S., *Riesame e rinnovazione degli atti nel diritto tributario*, Milano, 1992.

MUSCARÀ S., *La giurisdizione (quasi) esclusiva delle Commissioni tributarie nella ricostruzione sistematica delle sez. un. della Cassazione*, in *Riv. dir. trib.*, 2006, 33.

NICCOLINI F., *Il codice di comportamento dei verificatori fiscali alla luce dello Statuto del contribuente*, in *Rass. trib.*, 2004, 1456.

NICOTINA L., *L'ampliamento della giurisdizione tributaria ex art. 2 d.lgs. n. 546 del 1992: un'interpretazione costituzionalmente orientata*, in *Dir. prat. trib.*, 2008, 169.

NICOTRA F., *I principi di proporzionalità e ragionevolezza dell'azione amministrativa*, in *Federalismi.it*, 2017, n. 12, 2.

- NIGRO M., *Giustizia amministrativa*, Bologna, 1983.
- NUCERA V., *Nuova giurisdizione tributaria e art. 102 della Costituzione: ampliamento della giurisdizione o istituzione di un giudice speciale?*, in *Rass. trib.*, 2006, 1591.
- NUSSI M., *Il risarcimento danni nei confronti dell'amministrazione finanziaria fra giurisdizione tributaria e giurisdizione ordinaria*, in *Dial. Dir. Trib.*, 2004, 353.
- NUZZO E., *Natura ed efficacia della dichiarazione tributaria*, in *Dir prat. trib.*, 1986, I, 35.
- NUZZO E., *Modelli ricostruttivi della forma del tributo*, Padova, 1990.
- PACE A., *Problematica delle libertà costituzionali*, Padova, 1994.
- PACE A., *Sulla presentazione dell'istanza di rimborso ad Ufficio incompetente: profili processuali*, in *GT- Riv. Giur. Trib.*, 1998, n. 5, 432.
- PALEOLOGO G., (a cura di), *La giustizia tributaria italiana e la sua Commissione centrale*, Milano, 2005.
- PALMA G. - FOLLIERI E. – PICOZZA E., (a cura di) *Le situazioni giuridiche soggettive del diritto amministrativo*, Padova, 1999
- PERRONE L., *Discrezionalità e norma interna nell'imposizione tributaria*, Milano, 1969.
- PERRONE L., *Evoluzione e prospettive dell'accertamento tributario*, in *Riv. Dir. Fin.*, 1982, 79.
- PERRONE L., *Valenza ed efficacia dei principi contenuti nello Statuto dei diritti del contribuente*, in AA.Vv., *Diritto tributario e Corte Costituzionale*, cit., 433.
- PERRONE L., *Discrezionalità amministrativa (dir. trib.)*, in AA.Vv., *Dizionario di diritto pubblico*, diretto da S. CASSESE, III, Milano, 2006, 2003 ss.
- PERRONE L., *I limiti della giurisdizione tributaria*, in *Rass. Trib.*, 2006, 707.
- PERRONE L., *Riflessioni sul procedimento tributario*, in *Rass. trib.*, 2009, 52 ss.
- PERRONE L., *La disciplina del procedimento tributario nello Statuto del contribuente*, in *Rass. Trib.*, 2011, I, 563.

- PERRONE L., *L'art. 12 dello Statuto ed il contraddittorio "endoprocedimentale" tributario: una questione ancora aperta*, in *Diritto e Processo tributario– Dialogo con le corti*, 2015, 313 ss.
- PERRONE L. - BERLIRI C., (a cura di) *Diritto tributario e Corte costituzionale*, Napoli, 2006.
- PIANTAVIGNA P., *Osservazioni sul "procedimento tributario" dopo la riforma della legge sul procedimento amministrativo*, in *Riv. Dir. Fin.*, 2007, 87.
- PICARDI N., *La vocazione del nostro tempo per la giurisdizione*, in *Riv. Trim. Dir. Proc. Civ.*, 2004, 50.
- PICCIAREDDA F., *Il contraddittorio anticipato nella fase procedimentale*, in *Consenso, equità e imparzialità nello Statuto del contribuente*, Studi in onore del prof. Gianni Marongiu, cit., 397 ss.
- PICOZZA E., *Il processo amministrativo*, Milano, 2009.
- PICOZZA E. - PALMA G. - FOLLIERI E., (a cura di) *Le situazioni giuridiche soggettive del diritto amministrativo*, Padova, 1999.
- PIERRO M., *Il dovere di informazione dell'Amministrazione finanziaria*, Torino, 2013.
- PIRAS A., *Discrezionalità amministrativa*, in *Enc. dir.*, vol. XIII, Milano, 1964, 65.
- PISTOLESI F., *Le nuove materie devolute alla giurisdizione delle commissioni tributarie*, in *Giur. Impr.*, 2002, 1463 ss.
- PODDIGHE A., *Giusto processo e processo tributario*, Milano, 2010.
- POGGIOLI M., (a cura di) *Adesione conciliazione ed autotutela*, Padova, 2007.
- PORCARO G. – LUPI R., *Atti istruttori e giurisdizione del TAR*, in *Dial. dir. Trib.*, 2004, 36.
- PORCARO G., *Profili ricostruttivi del fenomeno della (in)utilizzabilità degli elementi probatori illegittimamente raccolti. La rilevanza anche tributaria delle (sole) prove «incostituzionali»*, in *Dir. prat. trib.*, 2005, I, 15 ss.
- POTITO E., *L'ordinamento tributario italiano*, Milano 1978.

PREZIOSI C., (a cura di) *Il nuovo accertamento tributario tra teoria e processo*, Roma-Milano, 1996.

PROCOPIO M., *Contraddittorio preventivo endoprocedimentale e nullità conseguente al mancato riscontro alle osservazioni dei contribuenti*, in *Dir. prat. trib.*, 2016, n. 6, 2280.

PUGLIESE A., *Istituzioni di diritto finanziario*, Padova, 1937, 121 ss.

PUOTI P. - BILANCIA F. – CALIFANO C. –DEL FEDERICO L., (a cura di), *Convenzione europea dei diritti dell'uomo e giustizia tributaria italiana*, Torino, 2014.

RAGUCCI G., *Il contraddittorio nei procedimenti tributari*, Torino, 2009.

RAGUCCI G., *Le garanzie del contribuente sottoposto a verifica*, in AA.Vv., *Consenso, equità e imparzialità nello Statuto del contribuente*, cit., 347.

RANDAZZO F., *Poteri di sospensione del giudice di secondo grado in pendenza del ricorso in cassazione: un importante passo in avanti verso la pienezza della tutela cautelare*, in *Riv. giur. trib.*, 2010, n. 10, 850.

RAU F., *Il nuovo contenzioso tributario*, Milano, 1993, 86.

RAVERA A., *Dalla Corte costituzionale alla giurisprudenza di merito: un aggiornamento in tema di contraddittorio preventivo*, in *Dir. prat. trib.*, 2018, III, 1185.

RENDA A., *Il contraddittorio preventivo tra speranze (deluse), rassegnazioni e prospettive*, in *Dir. prat. trib.*, 2016, 719.

RENNA M. – SAITTA F., (a cura di) *Studi sui principi del diritto amministrativo*, Milano, 2012.

ROMANO A., *La giurisdizione amministrativa esclusiva dal 1865 al 1948*, in *Dir. proc. amm.*, 2004, 417 ss.

ROSINI E., *Il garante del contribuente: struttura, competenze, funzioni*, in *Rass. trib.*, 2004, n. 1, 42.

ROSSI P., *Il risarcimento del danno provocato al contribuente da atti illegittimi dell'amministrazione finanziaria*, in *Rass. trib.*, 2009, 6, 1591 ss.

RUSSO P., *Diritto e processo nella teoria dell'obbligazione tributaria*, Milano, 1969.

- RUSSO P., *Processo tributario*, in *Enc. Dir.*, vol. XXXVI, Milano, 1988, 757.
- RUSSO P., *Contenzioso Tributario*, in *Digesto disc. priv., Sez. comm.*, IV ed., Torino, 1989, 489 ss.
- RUSSO P., *Impugnazione e merito nel processo tributario*, in *Riv. dir. trib.*, 1993, I, 751.
- RUSSO P., *Obbligazione tributaria*, in AA.Vv., *Trattato di diritto tributario*, a cura di A. AMATUCCI, Padova, 1994, 14.
- RUSSO P., *Manuale di diritto tributario. Parte generale*, Milano, 2002.
- RUSSO P., *I nuovi confini della giurisdizione delle Commissioni tributarie*, in *Rass. trib.*, 2003, 416.
- RUSSO P., *Il giusto processo tributario*, in *Rass. trib.*, 2004, 11.
- RUSSO P., *L'eccessiva e riprovevole dilatazione della giurisdizione tributaria*, in *Rass. trib.*, 2006, 587.
- RUSSO P., *Giustizia Tributaria (linee di tendenza)*, in *Enc. dir.*, vol. II, Milano, 2008, 618 ss.
- RUSSO P., *Manuale di diritto tributario. Parte speciale*, Torino, 2009.
- RUSSO P., *L'ampliamento della giurisdizione tributaria e del novero degli atti impugnabili: riflessi sugli organi e sull'oggetto del processo*, in *Rass. trib.*, 2009, 1575.
- RUSSO P., *Il riparto della giurisdizione fra giudice tributario e giudice amministrativo e contabile*, in *Riv. dir. trib.*, 2009, I, 17.
- RUSSO P., *Manuale di diritto tributario. Il processo tributario*, Milano, 2013.
- SAITTA F., *Sistema di giustizia amministrativa*, Milano, 2018.
- SAITTA F.- RENNA M., (a cura di) *Studi sui principi del diritto amministrativo*, Milano, 2012.
- SALVINI L., *La partecipazione del privato all'accertamento (nelle imposte sui redditi e IVA)*, Padova, 1990.
- SALVINI L., *La "nuova" partecipazione del contribuente (dalla richiesta di chiarimenti allo Statuto del contribuente ed oltre)*, in *Riv. dir. trib.*, 2001, *passim*.

SALVINI L., *Il garante del contribuente*, in AA.Vv., *Lo statuto dei diritti del contribuente*, a cura di G. Marongiu, Torino, 2010, 107.

SAMMARTINO S., *I diritti del contribuente nella fase delle verifiche fiscali*, in AA.Vv., *Lo Statuto dei diritti del contribuente*, a cura di G. MARONGIU, Torino, 2014, 126.

SAMMARTINO S., *Il diritto al contraddittorio endoprocedimentale*, in *Rass. trib.*, 2016, 986.

SANDULLI A., *La proporzionalità nell'azione amministrativa*, Padova, 1998.

SANDULLI A., *Procedimento amministrativo*, Aa.Vv., *Dizionario diritto pubblico*, a cura di S. CASSESE, cit., 456.

SANDULLI A., voce *Proporzionalità*, in Aa.Vv., *Dizionario di diritto pubblico*, a cura di S. CASSESE cit., 4643.

SANDULLI A., *Diritto processuale amministrativo*, Milano, 2013.

SANDULLI M.A., *Manuale di diritto amministrativo*, Napoli, 1989.

SANDULLI M.A., *Riforma della L. 241/1990 e processo amministrativo*, Milano, 2006.

SANDULLI M.A., *Il nuovo processo amministrativo*, Milano, 2013.

SANDULLI M.A., (a cura di) *Codice dell'azione amministrativa*, Milano, 2010.

SANDULLI P.- SOCCI A.M., *Manuale del nuovo processo tributario*, Bologna, 1997.

SANTAMARIA B., *Attività ispettiva e tutela del contribuente*, in *Dir. prat. trib.*, 1981, II, 968.

SANTAMARIA B., *Lineamenti di diritto tributario. Parte generale*, Milano, 1999.

SANTAMARIA B., *Accessi, ispezioni e verifiche*, (dir. trib.), in *Enc. giur.*, vol. I, Roma, 1999, 62.

SANTAMARIA B., *Le ispezioni tributarie*, Milano, 2008.

SATTA S., voce *Giurisdizione* (nozioni generali), in *Enc. dir.*, XIX, Milano, 1970.

SCHIAVOLIN R. – MOSCHETTI F. - LORENZON G. - TOSI L., (a cura di), *La capacità contributiva*, Padova, 1993.

SCHIAVOLIN R., *Le richieste di informazioni della Polizia tributaria e la tutela cautelare del giudice amministrativo ordinario*, in *Il Fisco*, 1988, n. 33, 5075.

SCHIAVOLIN R., *Indagini fiscali e tutela giurisdizionale anteriore al processo tributario*, in *Riv. dir. fin.*, 1991, II, 34 ss.

SCHIAVOLIN R., *Poteri istruttori dell'amministrazione tributaria*, in *Dig. Disc. Priv., sez. comm.*, Vol. XI, Torino, 1995, 193 ss.

SCHIAVOLIN R., *Criteri interpretativi delle norme sulle indagini fiscali: a proposito dei limiti soggettivi al potere di accesso presso abitazioni*, in *Riv. Dir. Trib.*, 1996, II, 914.

SCHIAVOLIN R., *Commento all'art. 19 del d.lgs. n. 546/1992*, in AA.Vv., *Commentario breve alle leggi del processo tributario*, cit., 184.

SCOCA F.G., *Contributo sulla figura dell'interesse legittimo*, Milano, 1990.

SCHINAIA M. E., *Giustizia amministrativa*, in *Enc. Giur. Treccani*, Diritto online, 2014.

SCOCA F.G., *Il coordinamento e la comparazione degli interessi nel procedimento amministrativo*, in AA.Vv., *Convivenza nelle libertà. Scritti in onore di G. Abbamonte*, II, Napoli, 1999, 1261.

SCOCA F.G., *La discrezionalità nel pensiero di Giannini e nella dottrina successiva*, in *Riv. trim. dir. pubbl.*, 2000, 1070.

SCOCA F.G., *Riflessioni sulla giurisdizione esclusiva*, in *Giur. Cost.*, Milano, 2010.

SCOCA F.G., *L'interesse legittimo: storia e teoria*, Torino, 2017.

SCOCA F.G., (a cura di) *Giustizia amministrativa*, Torino, 2017.

SCUFFI M. - GAFFURI G., (coordinato da) *Lezioni di diritto tributario sostanziale e processuale*, Milano, 2009.

SOCCHI A.M. – SANDULLI P., *Manuale del nuovo processo tributario*, Bologna, 1997.

SCREPANTI S., *La Corte di Cassazione interviene nuovamente sul tema dell'utilizzabilità di elementi probatori irrualmente acquisiti*, in *Il Fisco*, 2002, n. 4, 1060.

- SCREPANTI S. - CARBONE M., *Statuto dei diritti del contribuente*, Roma-Milano, 2000.
- SELICATO P., *L'attuazione del tributo nel procedimento amministrativo*, Milano, 2001.
- SCHLESINGER P. - TORRENTE A., *Manuale di diritto privato*, Milano, 2015.
- SORACE D., *Diritto delle amministrazioni pubbliche*, Bologna, 2002.
- SPASIANO M.R. – ZITO A., *L'ambito della giurisdizione del giudice amministrativo*, in AA.Vv., *Giustizia amministrativa*, a cura di F.G. SCOCA, cit., 79.
- STEVANATO D., *Vizi dell'istruttoria ed illegittimità dell'avviso di accertamento*, in *Rass. trib.*, 1990, II, 87.
- STRIANESE L., *La tax compliance nell'attività conoscitiva dell'amministrazione finanziaria*, Roma, 2014.
- STUFANO S., *La tutela del contribuente nelle indagini tributarie*, Milano, 2015.
- STUFANO S. - P. VALENTE, *La tutela del contribuente nelle indagini tributarie*, Milano, 2015.
- TABET G., *Luci ed ombre del nuovo processo tributario*, in *Riv. dir. trib.*, 1996, I, 623-625.
- TABET G., *Verso la fine del principio di tipicità degli atti impugnabili*, in *GT – Riv. giur. trib.*, 2008, 507.
- TABET G., *Una giurisdizione speciale alla ricerca della sua identità*, in *Riv. dir. trib.*, 2009, I, 21.
- TARANTO G.M. - COSENTINO S. - LA ROCCA C., *Lezioni di diritto tributario. Parte Generale*, Ebook, 2016.
- TESAURO F., *Il rimborso d'imposta*, Torino, 1975.
- TESAURO F., *Profili sistematici del processo tributario*, Padova, 1980.
- TESAURO F., *Le situazioni soggettive nel processo tributario*, in *Riv. dir. fin. scienz. fin.*, 1988, I, 387.
- TESAURO F., *Istituzioni di diritto tributario*, Torino, 1989.
- TESAURO F., *Lineamenti del processo tributario*, Rimini, 1991.

- TESAURO F., *Processo tributario*, in *Dig., disc. priv., sez. comm.*, vol. XI, Torino, 1995, 565-566.
- TESAURO F., *Il processo tributario nella giurisprudenza costituzionale*, in AA.Vv., *Diritto tributario e Corte Costituzionale*, Torino, 1998, 249.
- TESAURO F., *Istituzioni di diritto tributario*, Torino, 2001.
- TESAURO F., *Giusto processo tributario*, in *Rass. trib.*, 2006, 42 ss.
- TESAURO F., *Gli atti impugnabili ed i limiti della giurisdizione tributaria*, in *Giust. Trib.*, 2007, 11.
- TESAURO F., *Manuale del processo tributario*, Torino, 2009.
- TESAURO F., *Le sentenze del giudice tributario*, in AA.Vv., *Lezioni di diritto tributario sostanziale e processuale*, coordinato da G. GAFFURI - M. SCUFFI, Milano, 2009, 650.
- TESAURO F., *Manuale del processo tributario*, Torino, 2013.
- TESAURO F., *Corso di diritto tributario*, Roma, 2017.
- TESAURO F., (diretta da), *Il processo tributario. Giurisprudenza sistematica di diritto tributario*, Torino, 1998.
- TOMA G.D., *La discrezionalità dell'azione amministrativa in ambito tributario*, Padova, 2012.
- TORRENTE A. – SCHLESINGER P., *Manuale di diritto privato*, Milano, 2015.
- TOSCANO F., *Statuto dei diritti del contribuente e tutela dell'interesse fiscale. Analisi dell'evoluzione dottrinale e giurisprudenziale*, Torino, 2007.
- TOSI L. - MOSCHETTI F. - LORENZON G. - SCHIAVOLIN R., (a cura di), *La capacità contributiva*, Padova, 1993.
- TOSI L. - VIOTTO A., (a cura di) *Il nuovo processo tributario*, Padova, 1999.
- TOSI L., *Le predeterminazioni normative nell'imposizione reddituale*, Milano, 1999.
- TREMONTI G., *Impostazione e definitività nel diritto tributario*, Milano, 1977.
- TREMONTI G. - MICHELI G.A., voce *Obbligazioni* (diritto tributario), in *Enc. dir.*, Roma, 1979, 417.
- TROMBELLA L., *La tutela cautelare in appello alla luce delle sentenze della Corte di Giustizia Europea*, in *Riv. dir. trib.*, 2009, I, 475.

TUNDO F., *Procedimento tributario e difesa del contribuente*, Padova, 2013.

TUNDO F., *Diritto al contraddittorio endoprocedimentale anche in assenza di previsione normativa*, in *GT – Riv. giur. trib.*, 2014, 937 ss.

TUNDO F., *Rispetto delle garanzie dello Statuto del contribuente anche in caso di “accesso breve”*, in *Corr. trib.*, 2017, 29, 2323.

TUNDO F. - UCKMAR V., *Codice delle ispezioni e verifiche tributarie*, Piacenza, 2005.

TURCO C., *Lineamenti di diritto privato*, Milano, 2011.

UCKMAR V., (a cura di), *Codice del processo tributario*, Piacenza, 2007

UCKMAR V. – TUNDO F., *Codice delle ispezioni e verifiche tributarie*, Piacenza, 2005.

UCKMAR V. - GLENDI C., (a cura di) *La concentrazione della riscossione nell'accertamento*, Padova, 2011.

URICCHIO A.F., *Statuto del contribuente*, in *Dig. disc. priv., sez. comm.*, XI, Torino, 2003.

URICCHIO A.F., *Le frontiere dell'imposizione tra evoluzione tecnologica e nuovi assetti istituzionali*, Bari, 2010.

URICCHIO A.F., *Commissioni tributarie*, in *Enc. Giur. Treccani*, Diritto online, 2015.

VALENTE P. - COTTO A. – MEOLI M., *Lo Statuto dei diritti del contribuente*, Milano, 2001.

VALENTE P. – STUFANO S., *La tutela del contribuente nelle indagini tributarie*, Milano, 2015.

VANONI E., *Nascita dell'obbligazione di pagare il tributo e descrizione di alcune fattispecie tributarie*, in ID., *Opere giuridiche*, a cura di FORTE F. – LONGOBARDI C., Milano, 1962, vol. II, 293 ss.

VANONI E., *Opere giuridiche*, a cura di FORTE F. – LONGOBARDI C., vol. II, Milano, 1962.

VANZ G., *Indagini fiscali irrituali e caratteri della “spontanea” collaborazione del contribuente o di terzi ai fini dell'utilizzabilità del materiale probatorio acquisito*, in *Rass. trib.*, 1998, 1382.

VANZ G., *La tutela giurisdizionale diretta e immediata contro le attività di indagine dell'Agenzia delle Entrate, della Guardia di Finanza e degli Agenti della riscossione*, in *Atti del Convegno Sanremo*, 2001, 429 ss.

VANZ G., *L'attività conoscitiva dell'Amministrazione finanziaria*, Torino, 2005.

VANZ G., *I poteri conoscitivi e di controllo dell'amministrazione finanziaria*, Padova, 2012.

VANZ G., *Attività amministrativa di raccolta delle prove e tutela giurisdizionale delle libertà individuali*, in *Riv. dir. Trib.*, 2012, I, n. 12, 1143.

VANZ G., *Poteri istruttori*, in *Enc. giur. Treccani*, Diritto online, 2014.

VANZ G., *I principi della proporzionalità e della ragionevolezza nelle attività conoscitive e di controllo dell'amministrazione finanziaria*, in *Dir. Prat. Trib.*, 2017, n. 5, 1912.

VANZ G. - MANZONI I., *Il diritto tributario. Profili teorici e sistematici*, Torino, 2008.

VERDE G., *Sul monopolio dello Stato in tema di giurisdizione*, in *Riv. dir. proc.*, 2003, 379.

VERSIGLIONI M., *Accordo e disposizione nel diritto tributario*, Milano, 2001.

VILLAMENA S., *Contributo in tema di proporzionalità amministrativa*, Milano, 2008.

VILLANI M., *La necessaria ed urgente riforma della giustizia tributaria*, in *Neotepa*, 2016, n. 1, 44.

VINCIGUERRA L. - BORRELLI P. – CAPOLUPO S. – COMPAGNONE P., *Le ispezioni tributarie*, Milano, 2014.

VIPIANA PERPETUA P.M. - MIGNONE C., *Manuale di giustizia amministrativa*, Padova, 2013.

VIRGA P., *Diritto amministrativo*, Milano, 2001.

VIOTTO A., voce *Tributo*, in *Dig. disc. priv., sez. comm.*, Torino, 1999.

VIOTTO A., *I poteri di indagine dell'Amministrazione finanziaria*, Milano, 2002.

VIOTTO A., *Sub. Artt. 13, 14, 15 Cost.*, in AA.Vv., *Commentario breve alle leggi tributarie. Diritto costituzionale tributario e Statuto del contribuente*, a cura di G. FALSITTA, Padova, 2011, 85 e 88.

VIOTTO A.-TOSI L., (a cura di) *Il nuovo processo tributario*, Padova, 1999.

VIPIANA P.M., *Introduzione allo studio del principio di ragionevolezza*, Padova, 1993.

VOGLINO A., *L'incidenza della legge 7 agosto 1990 n. 241/1990 sui procedimenti tributari di accertamento*, in *Boll. trib.*, 1995, 1, 889.

VOGLINO A., *Il regime degli atti impugnabili*, in AA.Vv., *Codice del processo tributario*, a cura di V. UCKMAR, Piacenza, 2007, 301.

ZANETTI F., *Riflessioni sui temi "interni" della giurisdizione tributaria. Il tipo di tutela esperibile alla luce del carattere impugnatorio del processo tributario*, in *Riv. dir. trib.*, 2008, 198.

ZANOTTI N., *le misure cautelari tributarie: fattispecie di possibile abuso*, in *Dir. prat. trib.*, 2018, n. 2, 687.

ZITO A. – SPASIANO M.R., *L'ambito della giurisdizione del giudice amministrativo*, in AA.Vv., *Giustizia amministrativa*, a cura di F.G. SCOCA, Torino, 2017, 79.

ZIZZO G., *Le autorizzazioni nelle indagini tributarie*, in *Corr. Trib.*, 2009, n. 44, 3565.

WALKER N., *The idea of Constitutional pluralism*, in *Mod. lw Rev.*, May, 2002.

RINGRAZIAMENTI

Sul fine di questo importante percorso universitario che ha scandito gli anni più intensi della mia vita, sento di dover ringraziare tutti coloro che, in questo lungo tempo, mi sono stati accanto.

Il ringraziamento più grande va a colui che, primo fra tutti, ha creduto in me e nelle mie capacità dandomi la possibilità di dimostrargli che non si sbagliava: il Professor Pietro Boria.

Alla mia cara Maestra Rossella, che ha seguito con interesse, dedizione ma soprattutto con grande affetto e stima questo mio lungo percorso, va il mio più sincero e sentito ringraziamento.

A Valerio, che ha seguito questo lungo percorso senza mai ostacolarci, va tutto il mio amore ed il ringraziamento più grande.

Con infinito amore, ringrazio i miei più grandi fan, mamma e babbo, che hanno sostenuto ogni mia decisione lasciandomi libera di sbagliare; mia sorella Flavia, l'altra parte di me, quella più bella; Mauro e Laura che credono in me da sempre.

Un sincero ed affettuoso ringraziamento va anche:

A Federica e Ferdinando, che hanno seguito (e scandito) gli anni più duri ed intensi della mia formazione professionale ed universitaria senza i quali, oggi, non sarei la donna che mi hanno insegnato ad essere.

A Francesco per essermi sempre stato vicino (soprattutto nei momenti più bui). A Roberta per avermi insegnato che lottare contro i mulini a vento, a volte, è possibile. A Raffaella per aver sopportato e supportato i miei fiumi di parole con infinita comprensione e dolcezza.

Ai miei compagni di “avventura”: Lorenzo, Rosy, Valerio e Maria Chiara.

A Giuli e Francy, i miei pilastri da oltre 15 anni.

Alle mie adorate bisce: Maria Paola, Margherita, Marialaura e Sagitta che ancora amano divertirsi insieme a me.

Alle mie “nuove” amiche: Federica, Cecilia, Cristiana ed Alessandro, la dimostrazione che il (poco) tempo non rende meno importanti i rapporti.

A Francesca, per avermi fatto riscoprire la parte più genuina di me.

E a tutti coloro che, in questi anni, mi hanno fatto ridere dandomi la forza di andare avanti.